IACOB PETRU PÂNTEA
prof. univ. doctor

GHEORGHE BODEA
profesor

CONTABILITATEA FINANCIARĂ ROMÂNEASCĂ

DIRECTIVELE EUROPENE

Intelcredo

Martie 2006

IACOB PETRU PÂNTEA
profesor universitar doctor

GHEORGHE BODEA
profesor

CONTABILITATEA FINANCIARĂ ROMÂNEASCĂ

conformă cu

DIRECTIVELE EUROPENE

BIBLIOTECA JUDETEANA
„GH.ASACHI"
IASI

1023237

Editura INTELCREDO
DEVA 2006

Scanned with OKEN Scanner

3 V 2023

ISBN 973-8197-19-8

Ediție nouă - 2006

Copyright Intelcredo © 2006

Publicată de Intelcredo SA Deva.

Consilier editorial: analist ec. Sonia Bolca ☎tel. **0722-234.058**
e-mail: **intelcredo@yahoo.com**

Comenzi editură: ing. Petru Bolca ☎tel. **0264-594.914** **Fax:** 0264-594914
e-mail: bolcapetru@clicknet.ro

Autori ☎tel. 0264-584.240 ☎tel. 0264-216.596

Toate drepturile asupra acestei lucrări aparțin editurii Intelcredo S.A. Deva. Atenționăm pe această cale că, nici o parte din acest volum nu poate fi copiată sau transmisă prin nici un mijloc, electronic sau mecanic, inclusiv fotocopiere, înregistrare audio sau prin orice alt sistem de stocare și redare a informației, fără permisiunea scrisă din partea editurii Intelcredo Deva.

Produsă în România

producător și editor : Intelcredo SA Deva

Scanned with OKEN Scanner

Prefață

Contabilitatea românească a parcurs în ultimul timp o serie de etape, mai mult sau mai puțin edificatoare pentru racordarea ei la sistemele contabile utilizate pe scară internațională.

Dacă până în 1995 ea s-a raliat la tendințele mondiale de armonizare, convergență sau conformitate, începând cu anul 2006 se aplică reglementări conforme cu Directivele Contabile Europene (directiva a IV-a, a VII-a și a VIII-a).

Reglementările în cauză pentru entitățile economice sunt obligatorii pentru acestea și sunt cuprinse în OMFP nr. 1752/2005 și anexa la acest ordin.

Cartea de față, pe care o oferim cititorilor, elevi, economiști, lucrători contabili, profesioniști atestați în profesia contabilă, cuprinde atât "**reglementările europene** cu privire la *formatul* și *conținutul* situațiilor financiare anuale, *principiile contabile* și *regulile de evaluare,* precum și *regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare* a situațiilor financiare anuale", cât și *tehnica și metoda contabilă* practicate în România pentru aplicarea acestor reglementări de conformitate.

Autorii

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

CONTABILITATEA ROMÂNEASCĂ ÎNTRE ARMONIZARE ȘI CONFORMITATE

1.1. SCURT ISTORIC

Informația și îndeosebi *informația economică* este astăzi prezentă în toate domeniile de activitate, fiind un element indispensabil al progresului.

Realitățile societății moderne ne arată că odată cu dezvoltarea economiei de piață și sporirea gradului de complexitate al acesteia, trebuie să se dezvolte corespunzător, ca *arie, conținut* și *operativitate* și informația economică, pentru ca ea să poată furniza elementele necesare luării deciziilor, să poată reflecta exact situația patrimonială a entităților și rezultatele activității economico-financiare.

Valorificarea eficientă a informației economice se poate realiza numai în cadrul unui *sistem informațional economic* în care contabilitatea este o componentă de bază al acestuia.

Până în anul 1990 contabilitatea românească a fost puternic influențată de experiența și influența unor țări europene mai mult sau mai puțin dezvoltate.

În perioada de după cel de al doilea război mondial sistemul contabil românesc "a urmat subordonarea necondiționată a intereselor statului totalitar, susținerea economiei centralizate".[1]

1) D. Matiș „Reforma contabilă în România" în volumul „Conferința - Contabilitatea mileniului", Editura Sincron, Cluj Napoca, 2003 , pag. 25.

Scanned with OKEN Scanner

Etapizarea evoluției contabilității românești de după anul 1990 se poate face astfel:[2]

a) Perioada 1991-1993, caracterizată prin controverse pe plan doctrinar dintre adepții unei reforme contabile în România Au fost emise planuri de conturi ale "momentului" prin care din planul de conturi vechi au fost eliminate unele conturi, s-au introdus altele, s-a modificat simbolul și elementele câtorva conturi.

În anul 1991 a fost adoptată Legea contabilității care reglementează organizarea și conducerea contabilității în România;[3]

b) Perioada 1994-1999, în care s-a implementat un sistem contabil dualist inspirat din sistemul latino-european, pentru care s-a asigurat o consultanță de specialitate din partea Franței;

c) În anul 1999 a început o nouă etapă a evoluției contabilității românești marcată de armonizarea contabilității naționale cu Directivele Europene de profil și Standardele Internaționale de Contabilitate.

A fost emis OMF nr. 403/1999 care ulterior a fost înlocuit cu OMFP nr. 94/2001.

d) În anul 2002 s-a emis OMFP nr. 306/26.02.2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu Directivele europene.

Aceste reglementări erau prevăzute pentru entitățile care nu se încadrau într-un prag de semnificație prevăzut la art. 3 din ordinul respectiv, care se referea la 2 din următoarele 3 criterii: cifra de afaceri, totalul activelor și numărul mediu de salariați.

e) Prin OMFP nr. 907/27.06.2005 se aduc precizări privind folosirea celor două referențiale, respectiv IAS/IFRS sau Directivele CCE și anume:[4]

① Începând cu exercițiul financiar al anului 2006 persoanele juridice prevăzute la art.1 alin.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, aplică reglementările contabile conforme cu Directivele europene. Aceste prevederi se aplică și sediilor permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate;

② Instituțiile de credit întocmesc, începând cu anul 2006, un set de situații financiare în conformitate cu reglementările contabile conforme cu Directivele europene, respectiv directivele specifice băncilor și un alt set distinct de situații financiare conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Aceste situații financiare conforme cu IFRS sunt destinate altor utilizatori de informații.

③ În exercițiul financiar al anului 2006, entitățile de interes public pot întocmi și un set distinct de situații financiare conforme cu IFRS, pentru necesități proprii de informare a utilizatorilor, alții decât instituțiile statului.

④ Entitățile de interes public prevăzute la art. 3 din OMF nr. 907/2005 pot întocmi pentru exercițiul financiar al anului 2006 și un set distinct de situații financiare conforme cu IFRS, pentru necesități proprii de informare a utilizatorilor, alții decât instituțiile statului, potrivit opțiunii acestora și dacă au capacitatea de implementare corespunzătoare.

2) N. Feleagă, Ionașcu „Contabilitatea financiară" vol. 1, Editura Economică, București, 1993, pag. 27.
3) Legea contabilității nr. 82/1991, actualmente revăzută, actualizată și republicată.
4) Elena Iancu „Aspecte legate de aplicarea IFRS și a directivelor europene" în Revista Finanțe publice și contabiliate, nr. 7-8/2005.

Scanned with OKEN Scanner

Urmare acestui ordin, Ministerul Finanțelor Publice a emis prin OMFP nr. 1752/17.11.2005 reglementări contabile conforme cu Directivele europene, aplicabile de la 01 ianuarie 2006.

La data intării în vigoare a acestui ordin se abrogă OMFP nr. 94/2001 și OMFP nr. 306/2002, precum și orice alte dispoziții contrare actului normativ susamintit.

1.2. ARMONIZAREA SAU CONFORMITATEA ÎN CONTABILITATEA ROMÂNEASCĂ

România, ca țară aflată în tranziție spre o economie de piață, și-a căutat de cîțiva ani, un drum al ei în implementarea și reglementarea contabilă.

Evenimentele din Decembrie 1989 ne-au găsit cu un sistem contabil monist, bazat pe o normare excesivă. După această dată au urmat ani în care s-a pus în discuție sistemul de contabilitate monist, dar fără să se aducă modificări substanțiale acestuia.

De abia în anul 1994 s-au produs clarificări de esență în sistemul contabil românesc. Începând cu 01.01.1994 se produce o adevărată reformă în contabilitatea românească, în sensul că s-a renunțat la sistemul monist și s-a adoptat un sistem de contabilitate dualist de sorginte latino-europeană, având ca referință Planul Contabil General Francez. Se adoptă HG nr. 704/1993, prin care se abrogă:[5]

- Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991;
- Planul de conturi general și Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile;
- Monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni economico-financiare;
- Conținutul și structura principalelor registre de contabilitate;
- Bilanțul contabil (în sistemul de bază și în sistemul simplificat).

Adevărata consolidare a reformei contabile românești se produce mai târziu, odată cu armonizarea acesteia cu Directivele europene și Standardele Internaționale de Contabilitate (OMFP nr. 403/1999), pentru entitățile mari și foarte mari și respectiv armonizarea acesteia numai cu Directivele europene (OMFP nr. 306/2002) pentru entitățile mici și mijlocii.

Așadar, potrivit acestor reglementări se realizează o armonizare la două nivele:[6]

① la nivel european, cazul întreprinderilor mici și mijlocii, la care armonizarea se fundamentează pe Directivele CEE, respectiv Directiva a IV-a, a VII-a și a VIII-a;

② la nivel internațional, cazul entităților mari și foarte mari, la care armonizarea se fundamentează pe IAS/IFRS.

5) Neculai Tabără și colectivul „Bazele contabilității", Editura Sedcom Libris, Iași 2005.
6) Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Cele două abordări în domeniul armonizării contabile au la bază doctrine și practici diferite și anume:[7]

Cultura contabilă **latino-europeană** creată, dezvoltată și promovată de țări europene cu economie dezvoltată ca: Franța, Germania, Italia care se caracterizează prin:

- orientarea prioritară spre apărarea intereselor statului;
- este puternic normată și controlată prin reglementări ce fac parte din așa-zisul "plan de conturi general";
- aplică o contabilitate dualistă, respectiv în două circuite (financiară și de gestiune);
- imaginea fidelă este considerată drept obiectiv fundamental al contabilității financiare, realizată prin conformitate, regulamente și sinceritate;
- informația contabilă este puternic influențată de aspecte juridice.

Cultura contabilă **anglo-saxonă** dezvoltată de Anglia și SUA, se caracterizează prin:

- orientarea, de regulă, pe linia includerii fiscalității de către contribuabili;
- apărerea intereselor investitorului prin promovarea liberalismului economic;
- este mai puțin rigidă, se fundamentează pe tradiții și cutume, fără existența unui plan contabil general;
- structurarea cheltuielilor și veniturilor nu se face în funcție de conținutul lor economic, ci după destinație (produs, secție, serviciu);
- imaginea fidelă este considerată ca un principiu esențial;
- informația contabilă este dominată de principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

România a avut până în anul 2005 o contabilitate armonizată, preluând elemente din ambele sisteme de contabilitate: latino-europeană și anglo-saxonă.

Armonizarea contabilă concretizată în situații financiare cu structuri și funcționalități asemănătoare domină țările lumii.

Este solicitată și apreciată de mai mulți utilizatori, dar mai ales analiști financiari care trebuie să înțeleagă situațiile financiare ale firmelor străine ale căror acțiuni ar dori să le cumpere. Aceștia doresc, de asemenea, să poată să compare situațiile financiare ale unor firme localizate în țări diferite și să se asigure că informațiile sunt relevante și "autentificate" prin auditare.[8]

Armonizarea contabilă este o necesitate obiectivă. Ea se va realiza chiar dacă în prezent, în unele grupuri de țări, ea stagnează sau este condiționată de interese specifice.

Așa cum s-a arătat în subparagraful precedent, *România aplică începând din anul 2006 reglementări contabile conforme cu Directivele europene (Directiva a IV-a, Directiva a VII-a).*

Asemenea directive europene au fost și ele actualizate preluând unele reglementări cuprinse în IAS/IFRS. Ele se aplică întocmai, fără interpretări, fiind permise doar adaptări ale organelor naționale de reglementări contabile.

7) Neculai Tabără și colectivul „Bazele contabilității", Editura Sedcom Libris, Iași 2005.

8) Adriana Duțescu - „Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate", Editura CECCAR București, 2001, pag. 12.

Cuprind *două categorii* de norme:

① **obligatorii** - care sunt preluate întocmai din Directivele originale sau modificate pe parcurs de CCE;

① **opționale** - a căror aplicare este la latitudinea organului de reglementare din fiecare țară, în cazul nostru de către Direcția de legislație contabilă din MFP.

Normele sunt preluate de țările membre ale CCE și cele care vor intra în această comunitate.

1.3. ARIA DE APLICARE ȘI MONEDA NAȚIONALĂ DE RAPORTARE

Prezenta carte abordează *două categorii de aspecte* care împreună vor forma contabilitatea conformă cu Directivele Comunității Economice Europene:

a) Prezentarea reglementărilor ca formă, conținut al situațiilor financiare, principii contabile și reguli de evaluare, precum și regulile de întocmire, aprobare, auditare și prelucrare a situațiilor financiare anuale.

Aceste reglementări transpun:

① Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene 78/660/EEC din data de 25.07.1978 privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 222/14.08. 1978, cu modificările și completărilor ulterioare;

② Art.10 alin.2 din Directiva 2004/25/EC a Parlamentului European și a Consiliului din 21.04.2004 privind ofertele publice de preluare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 142/30.04.2004.

b) Tehnica și procedura contabilă folosite pentru transpunerea în contabilitatea curentă a acestor reglementări, având în vedere, în principal, planul de conturi recomandat de noile norme europene.

Noile reglementări se aplică de către următoarele categorii de persoane juridice (denumite în continuare entități):

a) societățile comerciale :

- societățile în nume colectiv;
- societățile în comandită simplă;
- societățile pe acțiuni;
- societățile în comandită pe acțiuni și
- societăților cu răspundere limitată.

b) societățile/companiile naționale;

c) regiile autonome;

d) institutele naționale de cercetare-dezvoltare;

Scanned with OKEN Scanner

e) societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiul societăților comerciale;

f) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la lit. a)-e), cu sediul sau domiciliul în România, precum și sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, în condițiile prevăzute de prezentele reglementări.

Contabilitatea se ține în *limba română* și *moneda națională*. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în *moneda națională*, cât și în *valută*. Pentru necesitățile proprii de informare, entitățile pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare anuale *și într-o altă monedă*.

Cursul utilizat pentru conversia în moneda națională a situațiilor financiare anuale întocmite într-o altă monedă este *cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României*, valabil pentru data bilanțului. Acest curs se prezintă în notele explicative.

Toate entitățile economice folosesc, începând cu 01 ianuarie 2006, asemenea reglementări contabile de conformitate cu Directivele Comunității Economice Europene, dar ele sunt împărțite în *două categorii:*

① entități mari și foarte mari;

② entități mijlocii și mici.

Criteriul de departajare al acestor entități este următorul *prag de semnificație:*

- ❒ total active: 3.650.000 euro;
- ❒ cifra de afaceri: 7.300.000 euro;
- ❒ număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 5.

Entitățile care la data bilanțului *depășesc limitele a două dintre aceste criterii de normare:*

✓ conduc contabilitatea *conform* cu *directivele europene;*

✓ întocmesc un set de *situații financiare de bază*, format din *5 componente;*

✓ sunt auditate de *auditori financiari autorizați.*

Entitățile care la data bilanțului *nu depășesc limitele a două dintre criteriile de normare* prezentate mai sus:

- conduc aceeași contabilitate *conformă cu directivele europene;*
- întocmesc *situațiile financiare anuale simplificate* (3 componente obligatorii și 2 facultative);
- sunt certificate potrivit legii, de *cenzori aleși* de *adunarea generală.*

Potrivit art. 4 din OMFP nr. 907/2005 în funcție de cerințele reglementărilor Uniunii Europene și de evaluările efectuate de instituțiile implicate, Ministerul Finanțelor Publice, Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor și Comisia Națională a Valorilor Mobiliare vor stabili condițiile de aplicare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară începând cu situațiile financiare ale anului 2007, la unele tipuri de entități, de regulă societățile-mamă, holdinguri și cele ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ENTITĂȚILOR ECONOMICE

2.1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII FINANCIARE

Contabilitatea financiară a entităților economice este o *contabilitate de angajamente.* Astfel, efectele tranzacțiilor și a altor evenimente sunt recunoscute atunci când *tranzacțiile și evenimentele se produc* și *nu pe măsură* ce *trezoreria* (sau echivalentul său) este *încasată* sau *plătită.* În acest fel, apariția angajamentului (suma de plată, suma de încasat) este înregistrată în contabilitate într-o primă etapă, urmând ca decontarea lui (plata, încasarea) să aibă loc într-o altă etapă.

Obiectul contabilității entităților economice îl formează: *patrimoniul acestora, rezultatele financiare* și *elementele extrapatrimoniale.*

2.1.1. PATRIMONIUL - OBIECT AL CONTABILITĂȚII

Sub aspect **juridic**, patrimoniul poate fi definit ca fiind totalitatea drepturilor și obligațiilor în expresie bănească aparținând unei persoane fizice sau juridice (morale).

Sub aspectul **economic**, patrimoniul poate fi definit ca reprezentând totalitatea, respectiv, universalitatea valorilor corporale (tangibile) și necorporale (netangibile), contabilizate sub formă de bunuri materiale, nemateriale ori financiare, de avere circulantă, de trezorerie (cash, depozite bancare și alte valori) și creanțe. Ele trebuie să aparțină subiectului de drept care este întreprinderea (entitatea n.n.) și care intră sub incidența cadrului juridic creat pentru stimularea activităților într-o economie de piață.[1]

1) Ursulescu E., Armonizarea contabilității naționale cu cerințele standardelor de contabilitate internaționale, Tribuna Economică nr. 26/1995.

Ca unitate sintetică de structură, **patrimoniul** are următoarele trăsături caracteristice:[2]

- este o universalitate juridico-economico-financiară;
- este personal, în sensul că aparține unei anumite persoane și este netransmisibil fiind condiție fundamentală de întemeiere ontologică a persoanei;
- este distinct față de persoana căreia îi aparține și nu este inclus acesteia;
- este unic și indivizibil.

Patrimoniul poate fi alcătuit dintr-o varietate extrem de complexă și de diversă de bunuri, creanțe și obligații, care laolaltă alcătuiesc o universalitate.

Existența unui patrimoniu presupune îmbinarea a două elemente:

① **persoana fizică** sau **juridică**, ca *subiect* de drepturi și obligații;

② **bunurile economice,** ca *obiecte* de drepturi și obligații.

Între obiectele de drepturi și obligații, pe de o parte, și drepturile și obligațiile, pe de altă parte, stă persoana fizică sau juridică în calitatea sa de subiect de drepturi și obligații[3].

Patrimoniul poate deveni **obiect de studiu al contabilității** *numai în cazul în care el* **este investit**, adică utilizat în activitatea economică în vederea obținerii de bunuri și servicii destinate vânzării, cumpărării, ori în activități administrative și social-culturale prin care se satisfac necesități reale ale societății.

Literatura de specialitate prezintă numeroase interpretări și variante în definirea și analiza patrimoniului ca obiect al contabilității[4,5].

Ne vom referi în continuare la concepția *economico-juridică* a patrimoniului potrivit căreia acesta, în contabilitate, se dedublează ca patrimoniu economic și respectiv patrimoniu juridic.

Forma de prezentare a patrimoniului în contabilitate este aceea a unei **balanțe cu două părți egale**. În mod convențional, partea din *stânga* egalității poate fi denumită **patrimoniu economic,** iar cea din *dreapta* egalității, **patrimoniu juridic**. Deci, egalitatea generalizatoare este:

Patrimoniul economic = Patrimoniul juridic

Conținutul juridic are ca fundament conținutul economic, iar conținutul economic este suportul material concret al conținutului juridic ca proveniență sau sursă de formare a diverselor elemente patrimoniale concrete, aflate în stânga egalității.

- **Patrimoniul economic** este format, deci, din bunuri economice, ca obiecte de drepturi și obligații, evaluabile în bani. Ele formează substanța materială a patrimoniului, concretizată în bunuri materiale sau corporale (clădiri, mașini, materiale, mărfuri etc.) și ca bunuri nemateriale sau necorporale (creanțe, valori în curs de decontare, brevete de invenții etc.).

2) Mârza Ș., Contabilitatea unităților lucrative, Editura Continent, Sibiu, 1994, pag. 11.
3) Oprea C., și colab., Bazele contabilității, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1995, pag. 9.
4) Colectiv de autori, Bazele contabilității agenților economici din România, Ed. Intelcredo, Deva, 1996, pag. 27.
5) În legislația românească s-a renunțat la termenul de „patrimoniu", el înlocuindu-se cu noțiunea de „poziție financiară" formată din active, datorii și capitaluri proprii. Deși conceptul de patrimoniu pare perimat, totuși, datorită obișnuinței practicii contabile cu acest termen, noi îl vom folosi în prezentul material.

Scanned with OKEN Scanner

- **Patrimoniul juridic** este format din drepturile și obligațiile cu valoare economică care reprezintă cauza, proveniența juridică a elementelor patrimoniale concrete și formează substanța juridică a patrimoniului.

Reluând forma de prezentare a patrimoniului în contabilitate, prin prisma elementelor sale componente, putem formula egalitatea celor două părți prin ecuația:

Bunuri economice = Drepturi + Obligații

În contabilitate, bunurile economice sunt cunoscute ca **active patrimoniale**, iar drepturile și obligațiile, ca **pasive patrimoniale**, de unde apare o altă ecuație a patrimoniului:

Active patrimoniale = Pasive patrimoniale

⇨ În literatura de specialitate, termenul de pasiv în contabilitate este înlocuit cu poziție financiară și obligații.

Poziția financiară reprezintă activul brut bilanțier *mai puțin* datoriile. Ea se mai numește *patrimoniu net* sau *activ net patrimonial.*

Obligațiile sunt împărțite în situațiile financiare anuale în datorii plătibile *până la 1 an* și datorii plătibile *peste un an.*

→ Atât activele patrimoniale cât și pasivele patrimoniale pot fi clasificate după criterii diferite.

2.1.2. REZULTATELE FINANCIARE - OBIECT AL REFLECTĂRII CONTABILE

Patrimoniul aflat în administrarea entităților economice suferă mișcări și transformări complexe în timpul derulării obiectului lor de activitate.

Asemenea modificări ale elementelor patrimoniale au drept țintă obținerea unor rezultate financiare.

„**Rezultatul** poate fi o mărime valorică pozitivă, denumită **profit** sau **beneficiu,** atunci când veniturile *sunt mai mari* decât cheltuielile, sau o mărime valorică negativă, denumită **pierdere**, în situația inversă".[6]

→ Deci, alături de patrimoniu considerat obiect al contabilității, efectul mișcării, respectiv al transformării lui prin operații care generează fie cheltuieli, fie venituri, intră în obiectul aceleiași contabilități.

Cheltuielile entităților economice reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru: consumurile, lucrările executate și serviciile prestate de care beneficiază entitatea, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligații legale sau contractuale. De asemenea, în cadrul cheltuielilor se mai cuprind amortizările și provizioanele constituite, valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute ori alte consumuri legate de evenimente extraordinare.

6) Feleagă N., Ionașcu I., Contabilitatea financiară, vol. I, Editura Economică, București, 1993, pag. 105.

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile entităților economice sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat din: livrările de bunuri, executarea de lucrări, prestările de servicii și din avantajele pe care entitatea a consimțit să le primească; executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților; din producția stocată; producția imobilizată; diminuarea sau anularea provizioanelor; vânzarea activelor cedate și din alte operații extraordinare.

Atât cheltuielile cât și veniturile înregistrate în contabilitate se închid prin **rezultatul exercițiului financiar**. Ca atare, rezultatul exercițiului financiar, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca *diferență* între veniturile și cheltuielile exercițiului, indiferent de data încasării sau plății lor.

Rezultatul exercițiului financiar poate face obiectul mai multor *ecuații de echilibru* și anume:

❒ pentru determinarea lui pe baza conturilor de rezultate:

Rezultat = Venituri - Cheltuieli sau Venituri = Cheltuieli ± Rezultat

❒ pentru determinarea lui pe baza bilanțului contabil patrimonial:

Rezultat = Capitaluri proprii la finele exercițiului financiar „N" - Capitaluri proprii la finele exercițiului financiar „N-1"

→ Exercițiul financiar este identic cu anul calendaristic.

2.1.3. ELEMENTELE EXTRAPATRIMONIALE - OBIECT AL REFLECTĂRII CONTABILE SPECIALE

Entitățile economice se pot afla în situația în care unele drepturi și obligații, precum și unele bunuri să nu poată fi integrate în activele și pasivele entității, fiind considerate extrapatrimoniale. În această categorie se cuprind:

- angajamente (giruri, cauțiuni, garanții) acordate sau primite în relațiile cu terții;
- mijloace fixe luate cu chirie;
- valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie;
- debitori scoși din activ, urmăriți în continuare;
- redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate;
- stocuri de natura obiectelor de inventar;
- efecte scontate neajunse la scadență;
- alte valori extrapatrimoniale.

Contabilitatea acestor elemente extrapatrimoniale se realizează cu ajutorul conturilor în afara bilanțului, denumite și **conturi de ordine și evidență**.

În funcție de opțiunea entității, contabilitatea respectivelor elemente se poate ține în partidă simplă sau în partidă dublă.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.4. INFORMAȚIILE MANAGERIALE - PRODUSUL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

Dacă **informațiile** cu privire la mișcarea și transformarea patrimoniului, cele cu privire la conturile de rezultate și cele privind elementele extrapatrimoniale sunt produsul *contabilității financiare*, **informațiile manageriale**, utilizate de factorii de conducere ai entităților economice sunt produsul *contabilității de gestiune,* considerată și *contabilitate managerială* sau *internă.*

Ca atare, metodologia de organizare a contabilității în România se bazează pe **concepția dualistă (în dublu circuit)**, măsură care este conformă cu reglementările Comunității Economice Europene.

① Contabilitatea de gestiune trebuie să fie independentă față de contabilitatea financiară;

② Atât cheltuielile cât și veniturile entității fac obiectul ambelor contabilități, dar colectarea și înregistrarea lor în cele două contabilități au în vedere obiective specifice, folosindu-se grupări și metodologii de lucru diferite.

Contabilitatea de gestiune reprezintă un mod specific de prelucrare a informațiilor contabile, având, în principal, următoarele **obiective**:

- ❒ cunoașterea costurilor diferitelor funcții ale entităților (de producție, comercială, administrativă, cercetare-dezvoltare);
- ❒ asigurarea bazei de evaluarea a bunurilor obținute din producția proprie, înregistrate în contabilitatea financiară la „cost de producție" (noțiune strict definită și limitată la anumite elemente precise);
- ❒ explicarea rezultatelor obținute, calculând costurile produselor (bunuri și servicii), pentru a le compara cu prețul de vânzare aferent acestora);
- ❒ stabilirea previziunilor privind cheltuielile și veniturile (costuri prestabilite, bugete etc.);
- ❒ obținerea indicatorilor de gestiune ce permit să se constate și să se explice eventualele abateri față de previziuni.

→ Contabilitatea de gestiune are, deci, drept obiect furnizarea tuturor informațiilor în măsură să permită luarea deciziilor de către manageri.

Deși *organizarea contabilității de gestiune în țara noastră este obligatorie*, aceasta beneficiază de facilități sporite în ceea ce privește posibilitățile de adaptare de către fiecare entitate economică, în funcție de specificul activității și de nevoile de informare în vederea actului decizional.

Scanned with OKEN Scanner

2.2. METODA CONTABILITĂȚII

Contabilitatea, ca orice disciplină științifică, are, așa cum s-a arătat, un obiect propriu de cercetare, dar și o metodă specifică de lucru pentru realizarea obiectului său.

Metoda contabilității conturează modul de studiu și de cercetare a obiectului acestei discipline științifice, precum și mijloacele utilizate pentru realizarea sarcinilor sale. În acest mod se înfăptuiește interdependența și condiționarea dintre obiectul și metoda contabilității, întrucât obiectul arată *ce trebuie* studiat și cercetat, iar metoda ne spune *cum trebuie* realizat obiectul său.

Dată fiind complexitatea obiectului de studiu, **metoda contabilității** este constituită dintr-un sistem logic de *principii și procedee de lucru.* Înfăptuirea obiectivelor contabilității presupune respectarea unor *principii de lucru* care decurg din particularitățile și esența acesteia:

- **Principiul dublei reprezentări**. Potrivit concepției economico-juridice a patrimoniului, acesta se dedublează în contabilitate ca **patrimoniu economic**, format din bunuri economice, ca obiecte de drepturi și obligații și **patrimoniu juridic** format din drepturile și obligațiile cu valoare juridică.

  Dubla reprezentare a patrimoniului în contabilitate presupune că orice modificare a acestuia în sensul creșterii sau descreșterii lui să afecteze atât bunurile economice cât și drepturile și obligațiile cu valoare economică. În toate cazurile de modificări ale patrimoniului se menține o egalitate valorică a patrimoniului economic cu cel juridic, care este numită egalitate bilanțieră.

  Între cele două părți ale bilanțului, respectiv între activ și pasiv, există o permanentă egalitate deoarece:

  ① orice bun economic este expresia unor drepturi sau obligații cu valoare economică;

  ② orice drept sau obligație cu valoare juridică sunt generatoare de bunuri economice.[7]

- **Principiul dublei înregistrări**. Echilibrul bilanțier este evidențiat în contabilitate printr-o altă trăsătură specifică metodei sale de lucru, și anume dubla înregistrare. Orice modificare a patrimoniului presupune înregistrări contabile pentru modificarea a cel puțin două elemente patrimoniale. Asemenea modificări pot fi de două feluri:

  - Modificări numai în componența activului și respectiv a pasivului, care presupun modificări doar în componența bunurilor economice și respectiv a drepturilor și obligațiilor și care nu generează o modificare a dublei reprezentări dobândite anterior. Egalitatea bilanțieră rămâne la nivelul valoric anterior;

7) În noua structură a bilanțului nu mai apar, în mod expres, totaluri pentru „activ" și respectiv „pasiv", dar egalitatea dintre ele se menține și se urmărește prin corelațiile ce se supun verificării formularului de bilanț. De aceea, principiul dublei reprezentări, și de aici, „egalitatea bilanțieră" rămâne ca un principiu de lucru al contabilității, indiferent dacă este redat direct sau indirect în formularul de bilanț utilizat ca mijloc de raportare contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

- Modificări atât în structura activului cât și a pasivului în sensul creșterii sau descreșterii ambelor părți ale egalității bilanțiere. Se formează un nou nivel valoric al egalității bilanțiere.

→ De menționat că dubla înregistrare asigură raporturi de echilibru nu numai între cele două forme de reflectare a patrimoniului (patrimoniul economic și patrimoniul juridic) ci și între venituri, cheltuieli și rezultate.

- **Principiul înregistrării cronologice și sistematice**. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice și financiare se face în contabilitate atât în ordine cronologică, adică în succesiunea lor în timp, cât și grupate, respectiv sistematizate pe grupe sau structuri componente ale patrimoniului
  - Înregistrările **cronologice** permit însumarea valorică a modificărilor patrimoniale și a rezultatelor financiare și determină rulajul în etalon monetar al tuturor operațiilor economice și financiare ce au avut loc în cursul unei perioade de gestiune. Rezultatul înregistrărilor cronologice este consemnat în „**Registrul Jurnal**".
  - Înregistrările din **evidența sistematică** permit separarea informațiilor economice după conținutul economic și se consemnează în alt tip de registre, respectiv Registrul „**Cartea Mare**" .
- **Principiul înregistrării sintetice și analitice**. Reflectarea în contabilitate a operațiilor economice și financiare se poate face:
  - Pe grupe sau categorii de bunuri economice, drepturi și obligații, în cadrul contabilității sintetice;
  - Pe feluri de bunuri, drepturi și obligații în cadrul contabilității analitice.

Contabilitatea sintetică exprimă valoric întregul volum de bunuri, drepturi și obligații.

Contabilitatea analitică are o sferă de cuprindere mai restrânsă, deoarece reflectă numai un anumit fel dintre bunurile economice, drepturile și obligațiile patrimoniale. De aceea ea reprezintă principalul instrument de asigurare a integrității patrimoniului economic și juridic.

Între contabilitatea sintetică și cea analitică există o strânsă interdependență, ele formând un tot unitar în procesul de furnizare a datelor și informațiilor necesare. Între cele două forme de realizare a contabilității agenților economici există atât asemănări cât și deosebiri.[8]

- **Principiul generalizării și sintetizării informațiilor**. Informațiile obținute din înregistrarea și prelucrarea datelor privind operațiile economice și financiare ce au loc la nivelul entităților economice sunt sintetizate ajutorul situațiilor financiare anuale. Ca atare, aceste situații, prin componentele lor, sunt documente de sinteză contabilă care prezintă situația patrimoniului economic și juridic la un moment dat precum și rezultatele financiare obținute.

Nr 23237

8) Pântea I.P., Contabilitatea analitică, Editura Dacia, Cluj, 1984, pag. 10.

BIBLIOTECA JUDEȚEANĂ „GH.ASACHI" IAȘI

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

2.3. PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII

Obiectivul fundamental al contabilității îl reprezintă furnizarea de informații care să ofere o **imagine fidelă** asupra situației patrimoniului și rezultatelor obținute.

Așa cum se arată în Directiva a IV-a a CEE, menirea contabilității unei entități economice este de „a furniza documente de sinteză care să ofere o imagine fidelă a patrimoniului, situației financiare și rezultatului, în scopul furnizării de informații utile ansamblului de utilizatori atunci când aceștia iau decizii economice".

Potrivit acestei directive, atunci când simpla prezentare a unei cifre în structurile situațiilor financiare nu este suficient de edificatoare, aceste informații trebuiesc reluate cu detalieri și explicații suplimentare în notele explicative ce constituie ultima componentă a situațiilor financiare din setul prevăzut pentru entitățile mari și mici.

Înfăptuirea imaginii fidele de către contabilitate necesită ca informațiile furnizate de către aceasta să îndeplinească următoarele condiții[9]:

- datele contabile să fie înregistrate în contabilitate în timp util pentru a fi prelucrate și utilizate;
- informațiile contabile să ofere utilizatorilor o descriere adecvată, să fie corecte și complete;
- contabilizarea faptelor să fie în acord cu baza lor juridică și economică;
- informațiile de sinteză să servească utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice;
- informațiile furnizate de contabilitate să rezulte din aplicarea cu bună credință a regulilor și procedeelor contabile.

Pentru creșterea încrederii în imaginea fidelă furnizată de către contabilitate trebuie ca la organizarea contabilității entităților economice să se țină seama de mai multe principii. Vom prezenta, în continuare, principiile ce trebuie avute în vedere la organizarea contabilității, cuprinse în legislația românească conformă cu directivele europene:

a) **Continuitatea activității**. Activitatea unei entități economice este urmărită în accepțiunea de continuitate, în sensul că entitatea își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității. În consecință, evaluarea elementelor patrimoniale este efectuată într-o perspectivă continuă a activității entității. La finele anului calendaristic, considerat un exercițiu financiar, se întocmesc **Situațiile financiare** prevăzute de lege.

Dacă activitatea entității este întreruptă în timpul anului printr-o decizie de lichidare, continuitatea exploatării se întrerupe, la data respectivă trebuind să se întocmească Situațiile financiare corespunzătoare.

De asemenea, dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.

9) Ristea M., Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, București, 1993, pag. 20.

În cazul în care situațiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată, împreună cu explicații privind modul de întocmire a acestora și motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu își mai poate continua activitatea.

b) **Permanența metodelor**. Este cunoscut și sub denumirea de principiul fixismului. Coerența și comparabilitatea informațiilor contabile implică constanță în aplicarea regulilor și procedurilor contabile de evaluare a patrimoniului precum și prezentarea lor prin Situațiile financiare.

Metodele de lucru contabile trebuie să rămână aceleași de la un exercițiu financiar la altul, ceea ce asigură comparabilitatea datelor nu numai în timp, ci și în spațiu. Pot totuși să apară schimbări de metode, dacă o altă procedură se dovedește mai bună pentru informarea entității. În această ipoteză trebuie prezentată clar schimbarea procedurii și calculată influența ei asupra exercițiului financiar curent. Despre acest lucru se fac mențiuni în notele explicative la Situațiile financiare anuale.

c) **Prudența**, care impune, în esență, contabilizarea oricărei pierderi probabile și necontabilizarea profiturilor sperate, chiar dacă acestea sunt foarte probabile. Prudența presupune, printre altele, stabilirea la finele anului a unui patrimoniu real care poate fi valorificat la prețurile pieței libere la data respectivă, indiferent de prețurile cu care figurează în contabilitate.

Desfășurarea activității exercițiului financiar curent sau anterior poate determina deprecieri, riscuri și pierderi posibile, generate de supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, ori de subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor. Evitarea acestor fapte, care în ultimă instanță ar putea duce la supraevaluarea rezultatului, impune constituirea de provizioane, care să afecteze cheltuielile entității.

Prudența temperează optimismul exagerat al oamenilor de afaceri și oferă în același timp creditorilor o marjă de siguranță.[10]

În mod concret, conform directivelor europene, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă, și în special:

① poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;

② trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

③ trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

④ trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

10) Feleagă N., Ionașcu I., Contabilitatea financiară, vol. I, Editura Economică, București, 1993, pag. 32.

Scanned with OKEN Scanner

d) **Independența exercițiului**. Este cunoscut și ca principiul autonomiei exercițiului. Presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unei entități pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă.

Exercițiile financiare au, de regulă, o durată de 12 luni. În această perioadă efectele tranzacțiilor și a altor operații economice sunt luate în considerare din momentul în care se produc și nu din momentul mișcării sau decontării lor. Ca atare, cheltuielile aferente exercițiului financiar curent se înregistrează în contabilitatea acestui exercițiu chiar dacă se vor plăti în exercițiile financiare viitoare. De asemenea, veniturile aferente exercițiului financiar curent se înregistrează în contabilitatea acestui exercițiu chiar dacă încasarea lor se va face în perioadele viitoare.

Creanțele și datoriile entitățiii economice, a căror facturare și decontare se fac ulterior, vor fi reflectate în contabilitate cu ajutorul unor conturi distincte prevăzute în planul de conturi. Nerespectarea acestui principiu influențează direct mărimea rezultatului financiar al exercițiului curent.

e) **Evaluarea separată a elementelor de activ și pasiv**. În vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unor poziții din bilanț, se determină separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau pasiv.

f) **Intangibilitatea bilanțului de deschidere**. Bilanțul de deschidere a unui nou exercițiu financiar trebuie să corespundă bilanțului de încheiere a exercițiului precedent.

Se interzice modificarea patrimoniului de la sfârșitul anului ce trebuie reportat la începutul anului viitor.

Orice schimbări de metodă sau corectarea unor erori trebuie să fie transparente. Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea și depunerea Situațiilor financiare, trebuie corectate în anul în care acestea se constată, prin înregistrări contabile adecvate, Situațiile financiare ale exercițiilor financiare anterioare nemaiputând fi modificate.

g) **Necompensarea**. Presupune interdicția compensărilor între avere și datorii, între drepturi și angajamente, între elemente de activ și de pasiv.

De asemenea, nu pot fi compensate pozițiile de cheltuieli cu cele de venituri, ori plusurile de valoare cu minusurile de valoare, în cadrul mecanismului aplicării principiului prudenței.

În cazul României, care parcurge tranziția la economia de piață, pentru diminuarea blocajului financiar se pot face, temporar, compensări între creanțele și datoriile față de același terț, dar numai pe bază de procese-verbale de compensare cu trimitere la documentele primare care au generat asemenea creanțe și datorii.

Eventualele compensări între creanțe și datorii ale entității față de aceeași entitate economică pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

h) **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului**. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit sau pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile mari și foarte mari la întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, iar entitățile mici și mijlocii numai la întocmirea situațiilor financiare consolidate.

i) **Principiul pragului de semnificație**. Elementele de bilanț și de cont de profit sau pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi combinate dacă:

- acestea reprezintă o sumă nesemnificativă;
- o astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția caaa elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

Principiul pragului de semnificație poate fi aplicat numai de către entitățile mari și foarte mari.

Abateri de la principiile contabile generale pot fi efectuate numai în cazuri excepționale. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

2.4. DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE ȘI REGISTRELE DE CONTABILITATE

Înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face după consemnarea prealabilă a acestora în documente corespunzătoare operațiilor respective. Deoarece asemenea documente preced și fundamentează datele cuprinse în ele, acestea se mai numesc **documente justificative**.

Documentele justificative reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilității, fără ele contabilitatea neputând face dovada efectuării operațiilor respective.

„Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Ele angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, ori înregistrat în contabilitate".[11]

În afara funcției informaționale a documentelor justificative ce constă în suportul material al înregistrării operațiilor economice și financiare în contabilitate, documentele justificative îndeplinesc și o funcție gestionară. Ele fac dovada înfăptuirii operațiilor și angajează răspunderi, drepturi și obligații cu privire la existența și mișcarea elementelor patrimoniale.

11) Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul entității economice care întocmește documentul;
- numărul și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației patrimoniale (când este cazul);
- conținutul operației patrimoniale, iar în cazurile necesare și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorile aferente operației efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor efectuate.

Înscrierea datelor în documentele justificative se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise ștersături, răzuituri, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiile înscrise în acestea. Înscrierea documentelor justificative are loc, de regulă, la locul unde se produce operația economică sau financiară.

După întocmire, documentele justificative se supun verificării și prelucrării, care constă în:

- ❒ **verificarea formei**, prin care se urmărește dacă s-au completat toate datele obligatorii din formular, dacă ele corespund cu cele din anexe, dacă există semnăturile necesare și s-au întocmit în numărul de exemplare prevăzut, etc.
- ❒ **verificarea aritmetică**, prin care se urmărește dacă sunt bine făcute calculele aritmetice;
- ❒ **verificarea de fond**, ce presupune urmărirea legalității, necesității, realității, oportunității și economicității operațiilor economice și financiare pentru care s-au întocmit.

Pentru înregistrarea în contabilitate, documentele justificative sunt supuse analizei contabile și contării, adică înscrierii pe ele a conturilor sintetice și analitice debitoare și creditoare.

Contarea și înregistrarea în contabilitate se face document cu document sau după o prealabilă centralizare a documentelor justificative ce se referă la operații de aceeași natură și din aceeași perioadă.

Sub aspect metodologic, înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice și financiare se face **cronologic**, prin respectarea succesiunii documentelor justificative individuale sau centralizatoare, în funcție de data de întocmire sau intrare în entitate și **sistematic** în registrele deschise pe conturi sintetice și analitice.

Pentru a-și îndeplini menirea lor, documentele justificative trebuie să beneficieze de o circulație cât mai rapidă și mai rațională din momentul și de la locul întocmirii sau intrării în entitate și până la momentul predării lor la arhivă.

Scanned with OKEN Scanner

Ele trebuie să parcurgă un traseu cât mai scurt și într-o anumită ordine de succesiune, cu rețineri și opriri minime și numai la resoartele și persoanele împuternicite în acest scop.
În cadrul fiecărei entități, circulația documentelor trebuie să fie bine studiată, formalizată pentru a nu genera cheltuieli inutile sau îngreunarea procesului de prelucrare și utilizare a lor.

Organizarea circulației documentelor se face pe bază de grafice de circulație, a căror întocmire și urmărire sunt sarcini ce revin conducătorului compartimentului financiar-contabil al entității.

După întocmirea, verificarea și înregistrarea lor, documentele justificative sunt supuse operației de **clasare**.

Clasarea documentelor are ca scop să asigure identificarea cu ușurință a acestora atunci când sunt căutate pentru furnizarea informațiilor necesare organelor de evidență, conducere și control. Ea trebuie să fie simplă, elastică și adaptabilă specificului entității. Se pot folosi mai multe criterii de clasare a documentelor.

Documentele justificative ca și cele de altă natură trebuie păstrate în condiții care să asigure integritatea lor pentru a anumită perioadă de timp.

Păstrarea documentelor se face prin **arhivarea** lor, care poate fi de două feluri:

- arhiva curentă a fiecărui sector sau serviciu care permite consultarea documentelor în cursul anului de gestiune;
- arhiva generală, organizată la nivel de entitate, la care se predau documentele după expirarea anului de gestiune.

Documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, ca și registrele de contabilitate se păstrează în arhiva generală a entităților economice timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii, care se păstrează timp de 50 de ani.[12] Tot 50 de ani se păstrează în arhiva generală și situațiile financiare ale entităților.

Registrele de contabilitate obligatorii sunt:

- **registrul jurnal** care servește ca document obligatoriu de înregistrare cronologică și sistematică a mișcării patrimoniului entității și ca probă în litigii.
- **registrul inventar** care servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare anuală și de grupare a rezultatelor inventarului patrimoniului și ca probă în litigii.
- **cartea mare**, care servește la furnizarea de date pentru efectuarea analizei economice și financiare a entității și la întocmirea balanței de verificare. Se întocmește numai la sfârșitul lunii, nu circulă, fiind un document de înregistrare contabilă.

❒ Notă: principalele registre de contabilitate sunt prezentate în capitolul 12 „Formulare privind activitatea contabilă"

12) Legea contabilității nr. 82/1991, art. 25.

Scanned with OKEN Scanner

2.5. EVALUAREA CONTABILĂ

Pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc prin actele normative în speță, următoarele **reguli** :

a) la data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită **valoare contabilă**, care se stabilește astfel:

- ❒ bunurile reprezentând aport la capitalul social, la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării;
- ❒ bunurile obținute cu titlu gratuit, la valoarea justă.

  În contextul prezentelor reglementări (OMFP nr. 1752/2005), prin **valoare justă** se înțelege suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții, cu prețul determinat obiectiv.

  În aceste cazuri, valoarea de aport și, respectiv, valoarea justă, se substituie costului de achiziție;

- ❒ bunurile procurate cu titlu oneros, la cost de achiziție;
- ❒ bunurile produse în entitate, la cost de producție.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele de import și taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Reducerile comerciale și alte elemente similare acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație, regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final, precum și costurile de desfacere, reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit.

În costul unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse și dobânzile plătite la creditele bancare contractate pentru achiziția, construcția sau producția acestuia, direct atribuibile activului, până la finalizarea sa, aferente aceleiași perioade.

În sensul prezentelor reglementări, prin **activ cu ciclu lung de fabricație** se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care în primul exercițiu financiar de aplicare a acestor reglementări, costul de achiziție sau costul de producție al unui activ nu este cunoscut și nu există informații privind prețurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lor sau în cazul în care astfel de informații nu pot fi obținute fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, costul de achiziție sau costul de producție va fi reprezentat de valoarea justă atribuită activului. Această situație trebuie menționată în notele explicative;

b) evaluarea elementelor de activ și de pasiv cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită **valoare de inventar**, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

În cazul creanțelor și datoriilor, această valoare se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată;

c) la încheierea exercițiului financiar, elementele de activ și de pasiv de natura datoriilor se evaluează și se reflectă în situațiile financiare anuale la **valoarea de intrare**, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, valoarea de intrare (sau contabilă) se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii astfel:

- pentru elementele **de activ** :
  - Diferențele constatate *în plus* între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.
  - Diferențele constatate *în minus* între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

    Prin **valoare contabilă netă** se înțelege valoarea de intrare, mai puțin amortizarea și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, cumulate.

- pentru elementele **de pasiv** de natura **datoriilor:**
  - Diferențele constatate *în minus* între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.
  - Diferențele constatate în plus între valoarea stabilită la inventariere și valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, de regulă, prin înregistrarea elementului de pasiv supus conversiei (de exemplu datoriile în valută).

La fiecare dată a bilanțului, **elementele monetare și nemonetare** exprimate **în valută** trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau față de cursul la care au

Scanned with OKEN Scanner

fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli, după caz.

d) la data ieșirii din entitate, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare, denumită și valoare contabilă sau cost istoric.

În cazul bunurilor de natura stocurilor și a titlurilor de valoare similare sau identice care au valori de intrare diferite, evaluarea acestora la ieșire se poate face utilizând, după caz, una din următoarele metode: metoda costului mediu ponderat, metoda primei intrări primei ieșiri, metoda ultimei intrări primei ieșiri, metoda costului standard etc.

2.6. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII

Contabilitatea entităților economice din România este organizată în dublu circuit. Informațiile publicabile terților, utilizate și de entitate sunt furnizate de contabilitatea financiară, iar informațiile confidențiale, utilizate numai de entitate, sunt furnizate de contabilitatea de gestiune.[13]

Contabilitatea financiară, numită și generală, are ca obiect înregistrarea tuturor operațiilor care afectează patrimoniul entității, spre a determina rezultatul financiar al acesteia.

Faptul că obiectul său este omogen, fără diferențe apreciabile de la o entitate la alta, face ca, în practică, contabilitatea financiară să fie unitară și în același timp obligatorie. Ea prezintă un interes major pentru stat, care vrea să controleze aplicarea metodelor de evaluare a diferitelor elemente ale patrimoniului și stabilirea rezultatelor ce formează baza de determinare a impozitelor pretinse de fisc.

Contabilitatea financiară prezintă următoarele **caracteristici**:

- ❒ se realizează după o schemă normalizată, respectiv unificată, impusă de către autoritățile fiscale și de cerințele de control ale statului;
- ❒ este organizată în vederea prezentării patrimoniului organismelor și persoanelor externe;
- ❒ prezintă patrimoniul entităților într-o viziune globală, nepropunându-și furnizarea unor informații de detaliu;
- ❒ din rațiuni juridice și fiscale, rezultatele financiare au în vedere, de regulă, un ciclu de un an, numit și exercițiu financiar.

  → **Exercițiul financiar** reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și coincide cu anul calendaristic. Durata exercițiului financiar este de 12 luni. Exercițiul financiar poate fi diferit de anul calendaristic. Exercițiul financiar al entităților nou înființate începe la data înființării.

13) Feleagă N., Ionașcu I., Contabilitatea financiară, vol. I, Editura Economică, București, 1993, pag. 13.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea financiară are și anumite **limite** și anume:

- nu permite comparări în timp și spațiu (între entități) ale rezultatului global și ale situațiilor financiare;
- rezultatul global, calculat provizoriu lunar și definitivat anual, nu este suficient pentru a conduce bine gestiunea entității. Nu permite cunoașterea contribuției fiecărui produs sau sector de activitate la rezultatele financiare ale entității.

Contabilitatea de gestiune mai poate fi definită și contabilitate managerială sau contabilitate internă. *Conducerea ei este obligatorie și pentru entitățile care desfășoară activități de producție sau prestări de servicii.* Caracteristicile contabilității de gestiune pot fi formulate astfel:

- are ca obiect gestiunea internă a patrimoniului și oferă un evantai de soluții pentru gestionarea concretă a entității;
- este o contabilitate suplă, adică adaptabilă la toate entitățile, oricare ar fi mărimea, activitatea și structura lor;
- este condusă cu o periodicitate variabilă, adesea legată de ciclul de exploatare;
- acoperă insuficiențele contabilității financiare în materie de gestiune internă a entității.

2.7. CONDUCEREA CONTABILITĂȚII

Conducerea contabilității entităților economice este prevăzută prin lege[14] astfel:

a) Persoanele juridice conduc contabilitatea, de regulă, **în compartimente distincte**, conduse de către directorul economic, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare și răspund, împreună cu personalul din subordine, de organizarea și conducerea contabilității.

b) Contabilitatea poate fi condusă **pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității**, încheiate cu persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, cu modificările și completările ulterioare, care răspund, potrivit legii.

c) La persoanele juridice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte, care nu au personal calificat încadrat, potrivit legii, sau nu au contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile O.G. nr. 65/1994 și care au înregistrat o cifră de afaceri de până în echivalentul în lei a 50.000 euro, răspunderea pentru conducerea contabilității revine **administratorului** sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

14) Legea contabilității nr. 82/1991, actualizată și republicată.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

2.8. FORMELE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

Forma de înregistrare contabilă poate fi definită ca ansamblul mijloacelor de lucru existente și a modalităților de utilizare a acestora folosite în contabilitatea curentă a agenților economici. Ea asigură înregistrarea documentelor justificative în ordine cronologică (în ordinea documentelor sau a numărului de ordine al acestora) și sistematică (după natura și felul lor) privitoare la toate operațiile economice ale entităților.

O formă de înregistrare contabilă presupune îmbinarea următoarelor elemente:

- formularistica de lucru utilizată;
- modul de completare a formularisticii de lucru;
- tehnica de calcul utilizată.

În decursul timpului, formele de înregistrare contabilă au evoluat, s-au perfecționat continuu. Formele de înregistrare contabilă cu cea mai mare răspândire la entitățile economice din România sunt: *forma de înregistrare contabilă „maestru-șah"; forma de înregistrare contabilă „pe jurnale"; forme de înregistrare contabilă adaptate la echipamentele moderne de prelucrare a datelor.*

- **Forma de înregistrare „maestru-șah" (Figura 1.1)** - se aplică încă într-un număr mare de entități, fiind apreciată ca o formă de înregistrare simplă, ușor accesibilă lucrătorilor contabili. Are o productivitate a muncii redusă, deoarece se bazează pe înregistrarea bilaterală în conturi a operațiilor economice, respectiv atât în debitul cât și în creditul conturilor, fiecare având și conturi corespondente. Formularistica de lucru utilizată este formată din: note de contabilitate, jurnal de înregistrare, registrul jurnal, fișe sintetice șah, fișe de cont analitic, balanța de verificare, bilanțul contabil, registrul inventar.

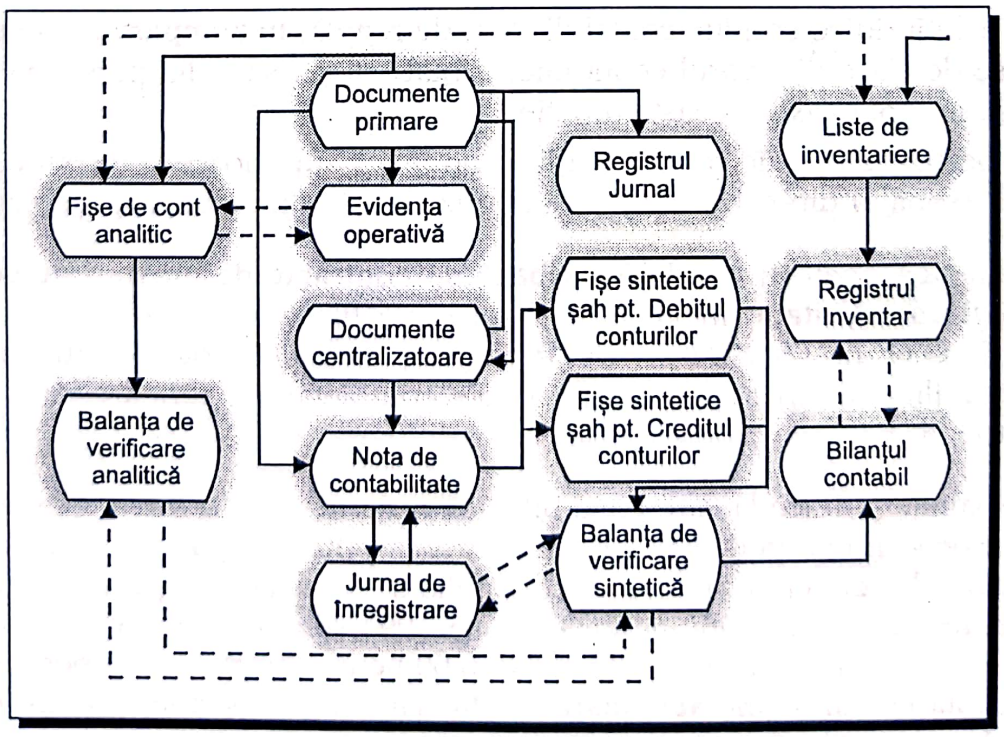


Figura 2.1 Schema realizării contabilității în forma de înregistrare contabilă „maestru-șah"

- **Forma de înregistrare contabilă „pe jurnale" (Figura 1.2)** - asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare în mod cronologic și sistematic, direct din documentele primare și centralizatoare în jurnal, care constituie instrumentul de lucru de bază în această formă de înregistrare contabilă.

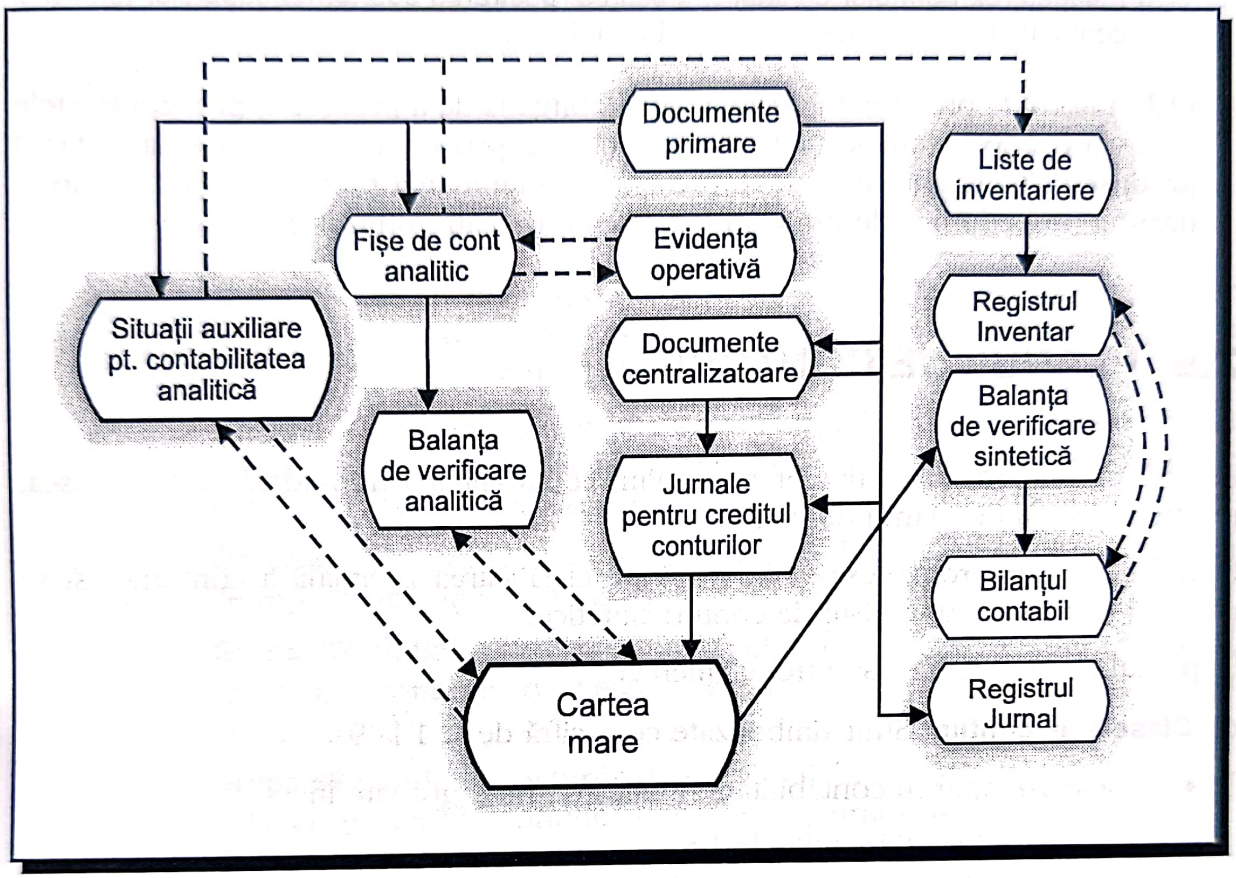


Figura 2.2 Schema realizării contabilității în forma de înregistrare contabilă „pe jurnale"

Prezintă avantajul că înregistrarea operațiilor economice se face unilateral, adică o singură dată în creditul conturilor, în corespondență cu conturile debitoare. Formularistica de lucru utilizată este formată din: jurnale, registrul-jurnal, situații auxiliare, fișe de cont analitice, balanțe de verificare, bilanțul contabil, registrul inventar.

- **Forme de înregistrare contabilă adaptate la echipamentele moderne de prelucrare a datelor.**

Ca urmare a creșterii gradului de dotare a economiei naționale cu echipamente moderne de prelucrare a datelor, tot mai multe entități economice trec de la formele clasice de înregistrare contabilă la forme moderne, adaptate calculatoarelor electronice. Acestea au în vedere, în general, aceleași formulare de lucru specifice formelor de înregistrare clasice, pe care le adaptează posibilităților de lucru ale calculatoarelor electronice.

Scanned with OKEN Scanner

Prin Regulamentul de aplicare a Legii contabilității persoanele fizice și juridice care utilizează sisteme de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure:

- ❒ efectuarea controlului legal intern și extern;
- ❒ respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporților tehnici și controlul datelor înregistrate în contabilitate.

Elaboratorii de programe informatice au obligația de a prevedea, prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreținerea și adaptarea produselor livrate, precum și clauze privind eliminarea probabilităților de modificare a procedurilor de prelucrare a datelor de către utilizatori.

2.9. PLANUL DE CONTURI

Pentru îndeplinirea obiectivelor ce-i revin, contabilitatea trebuie să se folosească, printre altele, și de planul de conturi.

Planul de conturi românesc se bazează pe clasificarea zecimală a conturilor și se prezintă sub forma unei liste de conturi sintetice.

În planul de conturi regăsim trei elemente:

a) **Clasele de conturi**. Sunt simbolizate cu o cifră de la 1 la 9.

- Clasele 1-8 aparțin contabilității financiare, fiind grupate în:
  - Conturi bilanțiere (clasele 1-5);
  - Conturi de rezultate (clasele 6-7);
  - Conturi speciale (clasa 8).
- Clasa 9 aparține contabilității de gestiune.

b) **Grupele de conturi**. Sunt formate din două cifre, din care prima cifră aparține clasei în care se încadrează grupa. Ele nu sunt operaționale în sensul că nu se folosesc la contarea operațiilor care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate.

c) **Conturile sintetice**. Sunt operaționale, adică se folosesc în contabilitatea curentă pentru contarea și înregistrarea operațiilor economice. Se prezintă în două forme și anume:

① **conturi sintetice de gradul I**, care sunt simbolizate cu **trei** cifre. Unele dintre acestea nu se detaliază pe alte conturi sintetice de grad inferior, situație în care sunt operaționale. Altele se detaliază pe conturi de grad inferior, situație în care conturile sintetice de gradul I rămân neoperaționale;

② **conturi sintetice de gradul II** sunt cele simbolizate cu **patru** cifre și provin din detalierea conturilor cu trei cifre.

Scanned with OKEN Scanner

- Cifra 9 în poziția a 3-a a conturilor cu trei cifre ce fac partea din aceeași grupă schimbă funcția contabilă a contului respectiv față de celelalte conturi.

  De exemplu, din grupa 26 „Imobilizări financiare" fac parte următoarele conturi: 261, 262, 263, 267 și 269. Primele patru conturi au funcția contabilă de activ, iar ultimul, care are cifra 9 în poziția a 3-a , are funcția contabilă de pasiv.

- Cifra 9 în poziția a 2-a pentru conturile din clasele 2-5 se referă la provizioanele aferente activelor care fac obiectul acestor clase.

  Așa este cazul conturilor din grupele 29, 39, 49, 59, toate fiind conturi de provizioane.

- Între conturile de cheltuieli și venituri există o anumită relație în ce privește simbolizarea lor. A doua cifră din simbolul lor este identică, atât pentru cheltuieli cât și pentru venituri. Astfel:

  - **Grupele 60-65** reprezintă grupele de conturi de cheltuieli din activitatea de exploatare, iar **grupele 70-75** reprezintă grupele de conturi de venituri din activitatea de exploatare.
  - **Grupa 66**, reprezintă conturi de cheltuieli financiare, în timp ce **grupa 76** reprezintă conturi de venituri financiare.
  - **Grupa 67** indică conturile cheltuielilor extraordinare, iar **grupa 77** reprezintă conturile de venituri extraordinare (câte un cont pentru fiecare grupă).
  - **Grupa 68** cuprinde conturile de cheltuieli cu amortizările și provizioanele, iar **grupa 78** cuprinde conturile veniturilor din provizioane.

Dezvoltarea în analitic a conturilor sintetice se face de către fiecare entitate economică, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii.

Planul de conturi emis de Ministerul Finanțelor Publice pentru entitățile economice este difuzat acestora împreună cu reglementările contabile conforme cu directivele Comunității Economice Europene.[15]

15) OMFP nr. 1752/2005, împreună cu anexa, publicate în M.O. nr. 1080/2005 și 1080 bis/2005.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

3.1. STRUCTURA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Activele imobilizate sunt active deținute pe o perioadă mai mare de un an, generatoare de beneficii economice viitoare.

→ **Beneficiile economice viitoare** reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxurile de trezorerie sau de echivalente de trezorerie către entitate.

Beneficiul economic nu poate fi confundat cu beneficiul ca sursă proprie. El reprezintă active de trezorerie sau echivalente de trezorerie ale entității.

→ *Echivalentele de trezorerie* reprezintă investiții financiare pe termen scurt extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În funcție de natura lor, activele imobilizate pot fi:imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

a) **Imobilizările necorporale** sunt active identificabile, nemonetare și fără suport material, concretizate în cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete licențe, mărci de fabricație, programe informatice etc;

b) **Imobilizările corporale** sunt bunurile tangibile de folosință îndelungată, reprezentate de terenuri, construcții, instalații, mașini, utilaje, mobilier, aparatură birotică etc;

c) **Imobilizările financiare** sunt investiții financiare care cuprind acțiuni și alte titluri cumpărate și deținute pe termen lung, precum și creanțe imobilizate, cum ar fi împrumuturile și garanțiile acordate pe termen lung.

d) O categorie distinctă în cadrul activelor imobilizate o formează **imobilizările necorporale și corporale în curs de execuție.**

Un activ imobilizat poate fi reflectat în contabilitate dacă se estimează că *va genera* beneficii economice pentru entitate și costul său *poate fi evaluat în mod credibil.*

Datorită faptului că activele imobilizate deservesc în mod durabil activitatea entității economice, acestea suferă în timp anumite *deprecieri* cauzate de uzura fizică sau morală, de factori economici, sociali, politici etc. La întocmirea bilanțului trebuie să se țină seama de aceste reduceri de valoare ale activelor imobilizate, efectuându-se anumite corecții. În funcție de natura deprecierilor, se mai numesc *ajustări* și se pot grupa astfel:

a) **Ajustări permanente**, denumite **amortizări** - reflectă deprecierile ireversibile aferente uzurii fizice și morale ale imobilizărilor necorporale și corporale. Amortizarea are atât o funcție juridică (de depreciere a activelor imobilizate), cât și una economică (de eșalonare în timp a consumului activelor imobilizate).

b) **Ajustări provizorii**, denumite **ajustări pentru depreciere** - reflectă deprecierile reversibile ale activelor imobilizate datorate unor factori conjuncturali, precum: diminuarea prețurilor, scăderea cursului valutar, diminuarea cotațiilor la bursă a titlurilor imobilizate etc.

Un activ imobilizat trebuie scos din evidență la cedare sau la casare, atunci când din utilizarea sa ulterioară nu se mai așteaptă nici un beneficiu economic.

3.2. ORGANIZAREA EVIDENȚEI OPERATIVE ȘI ANALITICE A ACTIVELOR IMOBILIZATE

Organizarea rațională a evidenței operative și a contabilității analitice a activelor imobilizate trebuie să fie concepută astfel încât să permită *consemnarea completă* și *la timp* a tuturor operațiunilor privind mișcarea activelor imobilizate: intrări, deprecieri, ieșiri, închirieri etc. Documentele de evidență utilizate depind atât de natura acestor operațiuni, cât și de categoria de active imobilizate la care se referă.

3.2.1. DOCUMENTE PRIVIND INTRAREA ÎN GESTIUNE A ACTIVELOR IMOBILIZATE

Categoria de active imobilizate	Căi de intrare	Documente de evidență
Imobilizări necorporale și corporale	Cumpărare	factură fiscală; contract de vânzare-cumpărare; proces verbal de recepție;
	Producție proprie	proiecte pentru studii și cercetari; deviz pentru lucrări executate; proces verbal de recepție;
	Aport social în natură	act constitutiv; expertiză tehnică; declarație de subscriere; proces verbal de recepție;
	Donație	proces verbal de predare-primire;
	Plusuri la inventariere	proces verbal de inventariere
	Concesionare, locație de gestiune, închiriere	contract de concesiune, locație de gestiune, închiriere; caiet de sarcini al concesiunii; proces verbal de recepție;

Scanned with OKEN Scanner

Imobilizări necorporale și corporale în curs de execuție	Producție proprie	bon de consum; fișă limită de consum; factură fiscală; stat de salarii; deviz de lucrări; proces verbal privind producția neterminată;
	Realizate de către terți	factură fiscală; proces verbal de recepție;
Imobilizări financiare	Achiziționare	ordin privind cumpărarea titlurilor de valoare; contract de vânzare-cumpărare; oferta publică de vânzare a acțiunilor; prospectul de vânzare a acțiunilor;
	Achiziționate și achitate	ordin de plată; bilet la ordin; cec; chitanță;
	Aport social	act constitutiv, raport de evaluare

3.2.2. DOCUMENTE PRIVIND IEȘIREA DIN GESTIUNE A ACTIVELOR IMOBILIZATE

Categoria de active imobilizate	Căi de ieșire	Documente de evidență
Imobilizări necorporale și corporale	Casare	proces verbal de scoatere din funcțiune / de declasare a unor bunuri materiale
	Vânzare	factură fiscală; proces verbal de vânzare-cumpărare; raport de evaluare
	Retrase de către asociați	cerere de retragere; proces verbal de predare-primire;
	Donație	proces verbal de predare-primire
	Concesionare, locație de gestiune, închiriere	contract de concesionare, locație de gestiune, închiriere;
	Situații excepționale (calamități, furt etc.)	contract de asigurare;
Imobilizări necorporale și corporale în curs de execuție	Transferarea la imobilizări necorporale sau corporale	proces verbal de recepție;
Imobilizări financiare	Vânzare	ordin de vânzare a titlurilor; ordin de plată, cec, bilet la ordin;chitanță;

Contabilitatea analitică a activelor imobilizate, în special a imobilizărilor corporale, se organizează pe locuri de folosință (secții, ateliere, laboratoare etc.), pe categorii de imobilizări și în cadrul acestora, pe obiecte de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte destinat să îndeplinească în mod independent o funcție distinctă.

Documentele utilizate pentru contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale sunt: registrul numerelor de inventar și fișa mijlocului fix. Pentru mișcarea mijloacelor fixe în interiorul entității se folosește bonul de mișcare a mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

3.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ACTIVELOR IMOBILIZATE

Activele imobilizate sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul **clasei 2** *"Conturi de imobilizări"*, care cuprinde următoarele grupe de conturi care țin *evidența activelor imobilizate*:

- **20** *"Imobilizări necorporale"*
- **21** *"Imobilizări corporale"*
- **23** *"Imobilizări în curs de execuție și avansuri pentru imobilizări"*
- **26** *"Imobilizări financiare"*.

Aceste grupe cuprind:

Conturi de activ, care:

Se debitează cu valoarea activelor imobilizate intrate.
Se creditează cu ocazia ieșirii acestora din entitate.
Soldul debitor exprimă activele imobilizate existente în entitate.

Face excepție:

Contul 269 **"Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"**

Este un cont de pasiv, care:

Se creditează cu valoarea titlurilor imobilizate achiziționate pe credit.
Se debitează cu ocazia achitării acestora.
Soldul creditor exprimă imobilizările financiare achiziționate și neplătite.

Conturi care evidențiază *amortizarea* aferentă *deprecierilor ireversibile* ale activelor imobilizate: **28** *"Amortizări privind imobilizările"*.

Conturile de amortizări

Au funcția contabilă de pasiv.

Se creditează cu amortizarea inclusă în cheltuieli.
Se debitează cu amortizarea aferentă activelor imobilizate ieșite.
Soldul creditor exprimă amortizarea aferentă activelor imobilizate existente.

Conturi care reflectă *ajustările* aferente *deprecierilor reversibile* ale activelor imobilizate:

- **29** *"Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor"*.

Conturile de ajustări pentru deprecieri

Au funcția contabilă de pasiv.

Se creditează cu valoarea ajustărilor constituite sau majorate.
Se debitează cu valoarea ajustărilor anulate sau diminuate.
Soldul creditor exprimă valoarea ajustărilor existente la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

După conținutul economic, conturile din clasa de imobilizări se împart în două categorii:

a) Conturi care țin evidența activelor imobilizate la valoarea de intrare (la cost istoric), care cuprind grupele de conturi 20, 21, 23 și 26;

b) Conturi substractive sau rectificative, care au rolul de a corecta valoarea de intrare a activelor imobilizate și care cuprind: conturi de amortizări (grupa 28), conturi de ajustări (grupa 29), de datorii privind vărsămintele rămase de efectuat cu ocazia achiziționării imobilizărilor financiare (contul 269).

3.4. EVALUAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE

În funcție de regulile generale de evaluare și de momentul evaluării, activele imobilizate se evaluează la următoarele valori: valoarea de intrare, de inventar, contabilă netă, bilanțieră, reziduală.

a) VALOAREA DE INTRARE SAU CONTABILĂ

Se determină în funcție de modul de dobândire, astfel:

- imobilizările procurate cu titlu oneros se evaluează *la cost de achiziție*;
- imobilizările obținute din producție proprie se evaluează *la cost de producție;*
- imobilizările aduse ca aport la capitalul social se evaluează *la valoarea de aport;*
- imobilizările primite gratuit se evaluează *la valoarea justă*, care reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat în cadrul unei tranzacții, cu prețul determinat în mod obiectiv.

b) VALOAREA DE INVENTAR

Evaluarea activelor imobilizate la inventariere se face la valoarea actuală, denumită și *valoare de inventar*, care este stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

c) VALOAREA CONTABILĂ NETĂ

Valoarea contabilă netă sau *valoarea rămasă* se calculează prin deducerea din valoarea contabilă a amortizărilor și ajustărilor constituite.

→ *Amortizarea* reprezintă echivalentul valoric al deprecierii ireversibile, iar *ajustările*, echivalentul valoric al deprecierilor sau pierderilor de valoare reversibile a imobilizărilor.

d) VALOAREA BILANȚIERĂ

La închiderea exercițiului financiar se compară valoarea contabilă sau contabilă netă cu valoarea actuală stabilită cu ocazia inventarierii. În urma acestei comparații rezultă două situații:

Scanned with OKEN Scanner

① când valoarea de inventar este *mai mare* decât valoarea contabilă netă se obține *un plus de valoare*, care, potrivit principiului prudenței, *nu se înregistrează în contabilitate;*

② când valoarea de inventar este *mai mică* decât valoarea contabilă netă se obține *un minus de valoare*, care *se înregistrează* în contabilitate astfel:

- sub forma unei amortizări suplimentare, când deprecierea este ireversibilă (uzură fizică sau morală);
- prin ajustări pentru pierdere de valoare, când deprecierea este reversibilă (scăderea cotațiilor la bursă, diminuarea prețurilor, scăderea cursului valutar etc).

În contabilitatea curentă, activele imobilizate se înregistrează la *valoarea contabilă brută*, iar în bilanț, la *valoarea contabilă netă*, adică la valoarea contabilă brută diminuată cu amortizările și ajustările cumulate pentru deprecierea sau pierderea de valoare.

e) VALOAREA REZIDUALĂ

Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o entitate estimează să o obțină prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării. În cazul casării, valoarea reziduală reprezintă diferența dintre valoarea materialelor și pieselor recuperate și cheltuielile efectuate în vederea dezmembrării.

3.5. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

3.5.1. NOȚIUNI GENERALE

Imobilizările necorporale sunt active identificabile nemonetare, reprezentate de valori nemateriale și de documente juridice și comerciale. Pentru ca un element să fie recunoscut ca imobilizare necorporală, trebuie să îndeplinească următoarele criterii:

- ❒ obținerea unor beneficii economice viitoare care pot fi atribuite activului respectiv;
- ❒ costul activului să poată fi măsurat în mod credibil.

Principalele imobilizări necorporale sunt:

- **Cheltuielile de constituire** - sunt cheltuielile ocazionate de înființarea unei societăți comerciale sau de modificarea actului de constituire, fiind reprezentate de taxe și cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli cu emiterea de acțiuni, cheltuieli de prospectare a pieței și de publicitate, precum și de alte cheltuieli legate de înființarea sau extinderea activității persoanei juridice.

Scanned with OKEN Scanner

- **Cheltuielile de dezvoltare** - sunt ocazionate de aplicarea rezultatelor unor lucrări de cercetare în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial. În categoria cheltuielilor de dezvoltare se includ activități precum:
  - proiectarea uneltelor și matrițelor care implică o tehnologie nouă;
  - proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot;
  - proiectarea, construcția și testarea producției intermediare etc.

Cheltuielile de constituire și de dezvoltare se recuperează prin includerea eșalonată a acestora în cheltuielile de producție (prin amortizare liniară) într-o perioadă de cel mult 5 ani (a se vedea lit.c) „Regimuri de amortizare", în cadrul 3.6.3 „Amortizarea imobilizărilor corporale"). În măsura în care cheltuielile de constituire și de dezvoltare nu au fost amortizate complet, este interzisă distribuirea profiturilor, dacă suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a profitului reportat nu este cel puțin egală cu suma cheltuielilor neamortizate, cu excepția situației în care legislația nu prevede altfel.

- **Concesiunea** reprezintă dreptul de exploatare a unor bunuri și servicii obținut de o persoană numită concesionar de la o altă persoană numită concedent. În contractul de concesiune încheiat între cele două părți se prevăd, printre altele, durata concesionării bunurilor sau serviciilor, precum și prețul (redevența) care trebuie plătit de către concesionar în schimbul folosirii bunurilor sau serviciilor concesionate.

- **Brevetul de invenție** (patentul) este documentul prin care i se recunoaște unei persoane dreptul asupra unei invenții.

- **Licența** este dreptul obținut de o persoană de a utiliza o invenție.

- **Know-how-urile** reprezintă cunoștințe tehnice și procedee tehnologice care nu fac obiectul unui brevet de invenție, dar care aparțin celor care le-au creat și care pot fi comercializate.

- **Marca de fabricație, de servicii** sau **de comerț** reprezintă semne distinctive folosite de către o entitate economică pentru a-și deosebi produsele, lucrările și serviciile sale de altele cu caracteristici asemănătoare.

- **Uzufructul** este dreptul acordat unei persoane de a se folosi pe deplin de un bun care aparține altei persoane și pe care trebuie să-l restituie la încetarea contractului.

- **Dreptul de superficie** este dreptul de proprietate asupra unei clădiri sau asupra unei plantații construite pe terenul altei persoane, precum și dreptul de folosință asupra acestui teren.

- **Franciza** este dreptul asupra unui domeniu exclusiv sau asupra utilizării exclusive a unei formule, tehnici, design etc.

Cheltuielile efectuate cu ocazia achiziționării și utilizării concesiunilor, brevetelor de invenție, licențelor, know-how-urilor, mărcilor, uzufructului, superficiei se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare.

Scanned with OKEN Scanner

- **Fondul comercial** reprezintă suma suplimentară achitată în cazul achiziționării unei firme sau unor bunuri imobile pentru: marca de fabricație a firmei, reputație, vad comercial, clientelă, legături comerciale etc. Fondul comercial se calculează ca o diferență dintre costul de achiziție (mai mare) și valoarea justă (mai mică) aferente a unor active achiziționate. Fondul comercial se amortizează, de regulă în cadrul unei perioade de maximum 5 ani, sau pe o perioadă mai mare, fără a depăși durata de utilizare economică a activului, cu mențiunea de rigoare în notele explicative.
- **Programele informatice** sunt elemente ale muncii intelectuale stocate pe diferite suporturi tehnice, cum ar fi: diskete, hard-diskuri, CD-uri. Aceste programe se amortizează pe o perioadă de 3 ani.

Patentele, licențele, know-how-urile, mărcile, drepturile de autor, fondul comercial și alte categorii similare nu trebuie recunoscute, de regulă, ca imobilizări necorporale, dacă sunt realizate de către entitate.

Imobilizările necorporale în curs de execuție sunt imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție. după caz.

3.5.2. CONTURI UTILIZATE

Conturile care reflectă existența, mișcarea și amortizarea imobilizărilor corporale sunt cuprinse în grupele: **20** *"Imobilizări necorporale"*, **28** *"Amortizări privind imobilizările"* și **23** *"Imobilizări în curs de execuție și avansuri pentru imobilizări"*.

Contul 201 „Cheltuieli de constituire"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența cheltuielilor ocazionate de înființarea sau dezvoltarea societății comerciale.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » cheltuielile de constituire datorate (404, 462);
- » cheltuielile de constituire achitate (5121, 5311).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » cheltuielile de constituire amortizate, scoase din evidență (2801).

SOLDUL debitor al contului reprezintă cheltuielile de constituire existente.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 203 „Cheltuieli de dezvoltare"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența cheltuielilor de dezvoltare înregistrate în contul imobilizărilor necorporale.

În **DEBIT** se înregistrează:

» lucrări și proiecte de cercetare realizate în regie proprie (233, 721);

» lucrări și proiecte de cercetare executate de către terți (404).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare cedate (6583);

» valoarea amortizată a cheltuielilor de dezvoltare scoase din evidență (2803);

» cheltuieli de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (205).

SOLDUL debitor al contului reprezintă cheltuielile de dezvoltare existente în patrimoniul entității.

Contul 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi și valori similare achiziționate, aportate sau dobândite pe alte căi.

În **DEBIT** se înregistrează:

» brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte drepturi și valori similare achiziționate (404), realizate pe cont propriu (233, 721), aportate în natură (456), primite cu titlu gratuit (133);

» concesiunile preluate (167).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea amortizată a concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi și valori similare cedate și scoase din evidență (2805);

» valoarea neamortizată a concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi și valori similare cedate și scoase din evidență (6583);

» valoarea brevetelor și altor drepturi și valori similare retrase de asociați sau acționari (456);

» concesiunile restuituite (167);

» concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte drepturi și valori similare depuse ca aport la capitalul altei societăți comerciale (261, 263, 265).

SOLDUL debitor al contului reprezintă concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturi și active similare existente.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 2071 „Fond comercial pozitiv"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența fondului comercial pozitiv, care se determină ca diferență între costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției, a activelor achiziționate.

În **DEBIT** se înregistrează:
» fondul comercial achiziționat (404, 5121, 5124, 5311, 5314).

În **CREDIT** se înregistrează:
» fondul comercial neamortizat, cedat (6583);
» fondul comercial amortizat integral (2807).

SOLDUL debitor al contului reprezintă fondul comercial pozitiv existent.

Contul 208 „Alte imobilizări necorporale"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența programelor informatice și a altor imobilizări necorporale.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea altor imobilizări necorporale achiziționate (404), realizate pe cont propriu (233, 721), aportate (456).

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea amortizată a altor imobilizări necorporale cedate și scoase din evidență (2808);
» valoarea neamortizată a altor imobilizări necorporale cedate și scoase din evidență (6583);
» valoarea altor imobilizări necorporale retrase de către asociați (456);
» valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport la capitalul altei societăți comerciale (261, 263, 265).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Conturile 2801 - 2808 „Amortizări privind imobilizările necorporale"

După conținutul economic sunt *conturi substractive sau rectificative ale valorii imobilizărilor necorporale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența amortizării imobilizărilor necorporale.

În **CREDIT** se înregistrează:
» amortizarea imobilizărilor necorporale (6811);

În **DEBIT** se înregistrează:
» amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale scoase din activ (201, 203, 205, 207, 208);

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă amortizarea imobilizărilor necorporale existente în patrimoniu.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție facturate de către terți (404), executate de către entitate (721), primite ca aport social (456).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea imobilizărilor necorporale finalizate și recepționate (203, 205, 208);

» valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuței cedate (6583), retrase de către asociați (456).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție existente în patrimoniul entității.

Contul 234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența avansurilor acordate pentru imobilizări necorporale.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale (5121, 5124, 5311, 5314);

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, decontate (404);

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, nedecontate.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea imobilizărilor necorporale: **6583** *"Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"*, **6811** *"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"*, **7583** *"Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"*.

Scanned with OKEN Scanner

3.5.3. OPERAȚII PRIVIND IMOBILIZĂRILE NECORPORALE

✓ IMOBILIZĂRI NECORPORALE ACHIZIȚIONATE CU TITLU ONEROS

1. Se constituie o societate comercială al cărei asociat depune la casieria enitității suma de 500 lei, din care achită la notar suma de 100 lei pentru redactarea actului de constituire și la Registrul Comerțului suma de 200 lei plus TVA, pentru alte cheltuieli de constituire: taxe de înmatriculare, de consulting, de publicare în Monitorul Oficial. După începerea activității, cheltuielile de constituire se amortizează în 10 luni și i se restituie asociatului suma depusă inițial. Entitatea optează pentru a fi plătitoare de TVA de la începutul activității.

- Depunerea de către asociat a sumei la casierie:

5311		Casa în lei	500	
	4551	Asociați - conturi curente		500

- Achitarea comisionului la notariat:

201		Cheltuieli de constituire	100	
	5311	Casa în lei		100

- Achitarea cheltuielilor de constituire la Registrul Comerțului:

201		Cheltuieli de constituire	200	
4426		TVA deductibilă	38	
	5311	Casa în lei		238

- Restituirea către asociat a sumei depuse:

4551		Asociați - conturi curente	500	
	5311	Casa în lei		500

- Amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire: 300 : 10 = 30 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	30	
	2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire		30

- Scoaterea din evidență a cheltuielilor complet amortizate:

2801		Amortizarea cheltuielilor de constituire	300	
	201	Cheltuieli de constituire		300

Scanned with OKEN Scanner

2. O societate comercială hotărăște să-și modernizeze tehnologia de fabricație a unui produs. Entitatea achită în numerar un avans de 500 lei plus TVA unui institut de proiectare care va realiza lucrările de cercetare. După finalizarea lucrărilor, institutul facturează documentația la valoarea de 2.000 lei plus TVA. Decontarea facturii se face prin bancă, ținându-se seama de avansul achitat. Cheltuielile de cercetare se amortizează în 20 de luni.

- Înregistrarea avansului acordat, conform facturii și a chitanței:

234		Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	500		
4426		TVA deductiibilă	95		
	5311	Casa în lei			595

- Primirea facturii la finalizarea lucrărilor de cercetare:

233		Imobilizări necorporale în curs de execuție	2.000		
4426		TVA deductibilă	380		
	404	Furnizori de imobilizări			2.380

- Stornarea avansului, conform facturii fiscale de stornare:

234		Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	500		
4426		TVA deductibilă	95		
	404	Furnizori de imobilizări			595

- Recepția documentației:

203		Cheltuieli de dezvoltare	2.000		
	233	Imobilizări necorporale în curs de execuție			2.000

- Decontarea facturii (2.380 - 595 = 1.785 lei) :

404		Furnizori de imobilizări	1.785		
	5121	Conturi la bănci în lei			1.785

- Amortizarea lunară: 2.000 : 20 = 100 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	100		
	2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare			100

- Scoaterea din evidență a cheltuielilor complet amortizate:

2803		Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	2.000		
	203	Cheltuieli de dezvoltare			2.000

Scanned with OKEN Scanner

3. Se primește în concesiune un teren pentru o perioadă de 20 de ani, prețul concesionării fiind de 80.000 lei. Redevența anuală se achită cu ordin de plată. După expirarea contractului, se scoate din evidență concesiunea complet amortizată.

a) Varianta I :

- Înregistrarea concesiunii:

205		Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	80.000		
	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate			80.000

- Plata redevențelor anuale (80.000 : 20):

612		Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	4.000		
	5121	Conturi la bănci în lei			4.000

- Scoaterea din evidență a concesiunii:

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate	80.000		
	205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare			80.000

b) Varianta II :

- Înregistrarea concesiunii:

205		Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	80.000		
	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate			80.000

- Plata redevențelor anuale (80.000 : 20)

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate	4.000		
	5121	Conturi la bănci în lei			4.000

- Amortizarea anuală (80.000 : 20)

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	4.000		
	2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor com, drepturilor și activelor similare			4.000

- Scoaterea din evidență a concesiunii amortizate:

2805		Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	80.000		
	205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare			80.000

Scanned with OKEN Scanner

4. Se achiziționează un brevet de invenție cu prețul de 3.000 lei plus TVA, care se achită cu ordin de plată. Brevetul este protejat timp de 5 ani, după care se scoate din evidență.

- Achiziționarea brevetului:

205		Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale...	3.000		
4426		TVA deductibilă	570		
	404	Furnizori de imobilizări			3.570

- Achitarea facturii:

404		Furnizori de imobilizări	3.570		
	5121	Conturi la bănci în lei			3.570

- Amortizarea lunară: (3.000 : 5 : 12) = 50 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	50		
	2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturi și active similare			50

- Scoaterea din evidență a brevetului amortizat:

2805		Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturi și active similare	3.000		
	205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare			3.000

5. Se achiziționează un teren aflat lângă o șosea modernizată pentru construirea unui han turistic. Prețul efectiv al terenului este de 3.000 lei plus TVA, la care se adaugă suma de 1.000 plus TVA pentru vad comercial. Plata facturii se face prin bancă. Ulterior se renunță la proiect, iar terenul se vinde cu prețul de 3.500 lei plus TVA, încasarea facturii făcându-se prin bancă.

- Cumpărarea terenului, împreună cu fondul comercial aferent:

2111		Terenuri	3.000		
207		Fond comercial	1.000		
4426		TVA deductibilă (aferentă fondului comercial)	190		
	404	Furnizori de imobilizări			4.190
4426		TVA deductibilă (3.000 x 19%)	570		
	4427	TVA colectată (3.000 x 19%)			570

- Achitarea facturii:

404		Furnizori de imobilizări	4.190		
	5121	Conturi la bănci în lei			4.190

Scanned with OKEN Scanner

- Vânzarea terenului:

461		Debitori diverși		3.500	
	7583	Venituri din vânz. activelor și alte op. de capital			3.500
4426		TVA deductibilă	(1.000 x 19%)	665	
	4427	TVA colectată	(1.000 x 19%)		665

- Scoaterea din evidență a terenului:

6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte op. de capital		3.000	
	2111	Terenuri			3.000

- Scoaterea din evidență a fondului comercial:

6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte op. de capital		1.000	
	207	Fond comercial			1.000

- Încasarea prin bancă a creanței:

5121		Conturi la bănci în lei		3.500	
	461	Debitori diverși			3.500

6. Se achiziționează un program informatic cu prețul de 1.000 lei plus TVA, care se achită în numerar. Amortizarea programului se face în 3 ani. Ulterior este scos din evidență.

- Achiziționarea programului informatic:

208		Alte imobilizări necorporale		1.000	
4426		TVA deductibilă		190	
	404	Furnizori de imobilizări			1.190

- Achitarea facturii:

404		Furnizori de imobilizări		1.190	
	5311	Casa în lei			1.190

- Amortizarea lunară a programului (1.000 : 3 ani : 12 luni = 27,78 lei):

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		27,78	
	2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale			27,78

- Scoaterea din evidență a programului complet amortizat:

2808		Amortizarea altor imobilizări necorporale		1.000	
	208	Alte imobilizări necorporale			1.000

Scanned with OKEN Scanner

✓ IMOBILIZĂRI NECORPORALE REALIZATE CU FORȚE PROPRII

1. O societate comercială realizează cu forțe proprii un proiect de inginerie tehnologică, efectuându-se în acest scop următoarele cheltuieli în prima lună:

- Cheltuieli cu materialele auxiliare: 1.500 lei;
- Cheltuieli cu salariile: 1.330 lei.

În a doua lună, când se finalizează lucrările, se mai înregistrează consumul de materiale în valoare de 500 lei. Amortizarea proiectului se face în 2 ani.

Pentru simplificare, nu se iau în calcul cheltuielile aferentre fondului de salarii, cum ar fi contribuțiile entității la asigurările sociale, la asigurările sociale de sănătate, la fondul de șomaj.

- Consumul de materiale auxiliare în prima lună:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare	1.500		
	3021	Materiale auxiliare			1.500

- Cheltuieli cu salariile:

641		Cheltuieli cu salariile personalului	1.330		
	421	Personal-salarii datorate			1.330

- Înregistrarea producției de imobilizări necorporale în prima lună:

233		Imobilizări necorporale în curs de execuție	2.830		
	721	Venituri din producția de imobilizări necorporale			2.830

- Consumul de materiale auxiliare în luna a doua:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare	500		
	3021	Materiale auxiliare			500

- Finalizarea lucrărilor de cercetare:

203		Cheltuieli de dezvoltare	3.330		
	721	Venituri din producția de imobilizări necorporale			500
	233	Imobilizări necorporale în curs de execuție			2.830

- Amortizarea lunară a cheltuielilor de cercetare (3.330 : 24 luni = 138,75 lei):

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	138,75		
	2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare			138,75

- Scoaterea din evidență a cheltuielilor amortizate:

2803		Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	3.330		
	203	Cheltuieli de dezvoltare			3.330

Scanned with OKEN Scanner

3.6. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

3.6.1. NOȚIUNI GENERALE

Imobilizările corporale, denumite și *imobilizări materiale* sau *active fixe tangibile*, cuprind bunurile materiale de folosință îndelungată, care îndeplinesc următoarele caracteristici:

- ❒ sunt utilizate în producția de bunuri, în prestarea de servicii, în activități administrative sau sunt închiriate terților;
- ❒ au durata normală de funcționare mai mare de un an;

În categoria imobilizărilor corporale se includ: terenuri, amenajări de terenuri, construcții, mașini, utilaje și instalații de lucru, aparate și instalații de măsurare, control și reglare, mijloace de transport, animale, plantații, mobilier, aparatură birotică, avansuri pentru investiții etc.

Sunt, de asemenea, considerate imobilizări corporale:

- investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune;
- mijloacele fixe puse parțial în funcțiune, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale;
- investițiile efectuate pentru descopertă;
- investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor cu modernizarea, realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijloacelor fixe[1].

Potrivit tradiției contabile românești, imobilizările corporale, cu excepția terenurilor și amenajărilor de terenuri, formau o subgrupă distinctă, numită "mijloace fixe". Reglementările contabile conforme cu directivele europene nu mai definesc în mod explicit această noțiune.

Activele încadrate în categoria mijloacelor fixe trebuie să aibă valoarea de intrare mai mare decât limita minimă prevăzută de lege (de la 01.07.2005 valoarea de intrare a mijloacelor fixe este de minimum 1.500 lei)

Imobilizările corporale în curs de execuție sunt considerate o categorie distinctă de active imobilizate.

Nu sunt considerate imobilizări corporale:

- componentele imobilizărilor corporale procurate cu ocazia reparațiilor, care au ca scop restabilirea parametrilor tehnici inițiali ale acestora;
- construcțiile și instalațiile provizorii;
- animalele tinere, animalele de îngrășat, păsările și coloniile de albine;
- pădurile;

1) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat, art. 24, alin. (3).

Scanned with OKEN Scanner

- echipamentul de protecție și de lucru, îmbrăcămintea specială și accesoriile de pat, indiferent de valoarea și durata lor de utilizare;
- sculele, instrumentele și dispozitivele folosite pentru fabricarea anumitor produse de serie sau pe baza unor comenzi;

Costurile privind reparațiile imobilizărilor corporale trebuie recunoscute ca și cheltuieli de exploatare în perioada în care sunt efectuate. În schimb, costul lucrărilor de modernizare, care au ca scop creșterea performanțelor tehnice inițiale ale imobilizărilor corporale, se adaugă la valoarea contabilă a acestora.

3.6.2. CONTURI UTILIZATE

Conturile care reflectă existența, mișcarea și amortizarea imobilizărilor corporale sunt cuprinse în grupele: **21** *"Imobilizări corporale"*, **28** *"Amortizări privind imobilizările"* și **23** *"Imobilizări în curs de execuție și avansuri pentru imobilizări":*

Contul 2111 „Terenuri"
Contul 2112 „Amenajări de terenuri"

După conținutul economic sunt *conturi de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența terenurilor și amenajărilor de terenuri (investiții care au ca scop punerea în valoare a terenurilor, sisteme de irigații, de desecări, racordări la sisteme de alimentare cu energie, împrejmuiri, drumuri de acces etc.)

În **DEBIT** se înregistrează:
- » valoarea terenurilor achiziționate (404), aduse ca aport la capital (456), primite gratuit (133), primite în regim de leasing financiar (167);
- » costul amenajărilor de terenuri executate de către terți (404), executate pe cont propriu (231, 722);
- » valoarea creșterii rezultate din reevaluarea terenurilor (105).
- » plusurile de inventar (134);

În **CREDIT** se înregistrează:
- » valoarea terenurilor vândute (6583), restituite asociaților (456);
- » valoarea amortizată a amenajărilor de terenuri scoase din evidență (2811);
- » valoarea neamortizată a amenajărilor de terenuri scoase din evidență (6583);
- » valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor (105);
- » valoarea de aport a terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265);
- » diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea de aport (mai mică) a terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (1068).

SOLDUL debitor al conturilor reprezintă valoarea terenurilor și amenajărilor de terenuri existente în patrimoniul entității.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 212 „Construcții"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența existenței și mișcării construcțiilor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea construcțiilor achiziționate (404), realizate din producție proprie (231, 722), primite ca aport la capital (456), primite gratuit (133), primite în regim de leasing financiar (167);

» valoarea creșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor (105, 7588);

» valoarea amortizării investițiilor efectuate de către chiriași la construcțiile închiriate și restituite proprietarului (2812).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea amortizată a construcțiilor scoase din evidență (2812);

» valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (6583);

» valoarea construcțiilor restituite asociaților (456), cedate în regim de leasing financiar (2678), distruse de calamități (671);

» valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor (105, 6588);

» valoarea de aport a construcțiilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți (261, 263, 265);

» diferența dintre valoarea neamortizată (mai mare) și valoarea de aport (mai mică) a construcțiilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (1068).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea construcțiilor existente în patrimoniul entității.

Contul 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru"
Contul 2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare"
Contul 2133 „Mijloace de transport"
Contul 2134 „Animale și plantații"

După conținutul economic sunt *conturi de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor de reproducție și muncă și plantațiilor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor achiziționate (404), realizate din producție proprie (231, 722), primite ca aport la capital (456), primite gratuit (133), primite în regim de leasing financiar (167);

» valoarea creșterii rezultate din reevaluare (105, 7588);

» valoarea amortizării investițiilor efectuate de către chiriași la imobilizările corporale închiriate și restituite proprietarului (2813).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea amortizată a instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor scoase din evidență (2813);

» valoarea neamortizată a instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor scoase din evidență (6583);

Scanned with OKEN Scanner

» valoarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor restituite asociaților (456), cedate în regim de leasing financiar (2678), distruse de calamități (671);
» valoarea descreșterii rezultate din reevaluare (105, 6588);
» valoarea de aport a instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți (261, 263, 265);
» diferența dintre valoarea neamortizată (mai mare) și valoarea de aport (mai mică) a instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (1068);

SOLDUL debitor al conturilor reprezintă valoarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor existente în patrimoniul entității.

Contul 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale achiziționate (404), realizate din producție proprie (231, 722), primite ca aport la capital (456), primite gratuit (133), primite în regim de leasing financiar (167);
» valoarea creșterii rezultate din reevaluare (105, 7588);
» valoarea amortizării investițiilor efectuate de către chiriași la mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale și la alte active corporale închiriate și restituite proprietarului(2814);

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea amortizată a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale ieșite din evidență (2814);
» valoarea neamortizată a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale ieșite din evidență (6583);
» valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale restituite asociaților (456), cedate în regim de leasing financiar (2678), distruse de calamități (671);
» valoarea descreșterii rezultate din reevaluare (105, 6588);
» valoarea de aport a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți (261, 263, 265);

Scanned with OKEN Scanner

» diferența dintre valoarea neamortizată (mai mare) și valoarea de aport (mai mică) a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (1068);

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale existente în patrimoniul entității.

Conturile 2811 - 2814 „Amortizări privind imobilizările corporale"

După conținutul economic sunt *conturi substractive sau rectificative ale valorii imobilizărilor corporale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența amortizării imobilizărilor corporale.

În **CREDIT** se înregistrează:

» amortizarea imobilizărilor corporale (6811);

» amortizarea investițiilor efectuate de către chiriași la imobilizările corporale închiriate și restituite proprietarului (212, 2131 la 2134, 214);

În **DEBIT** se înregistrează:

» amortizarea aferentă imobilizărilor corporale scoase din activ (2112, 212, 2131 la 2134, 214);

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă amortizarea imobilizărilor corporale existente în patrimoniu.

Contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de către terți (404), executate de către entitate (722), primite ca aport social (456);

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea imobilizărilor corporale finalizate și recepționate (212, 2131 la 2134, 214);

» valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție cedate (6583), retrase de către asociați (456), distruse de calamități (671);

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție existente în patrimoniul entității.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența avansurilor acordate pentru imobilizări corporale.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale (5121, 5124, 5311, 5314);

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale, decontate (404);

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale, nedecontate.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea imobilizărilor corporale: **6583** *"Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"*, **6811** *"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"*, **7583** *"Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"*, **8031** *"Imobilizări corporale luate cu chirie"*.

3.6.3. AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

a) NOȚIUNE

Imobilizările corporale își pierd treptat o parte din valoarea lor de întrebuințare ca urmare a folosirii lor, a acțiunii agenților naturali, a progresului tehnic. Această depreciere fizică și valorică se numește *uzură*. În funcție de cauzele care o produc, uzura poate fi:

- uzură fizică - generată de funcționarea tehnică și mecanică, precum și de influența factorilor naturali;
- uzură morală - reprezintă procesul de învechire tehnologică, cauzat de evoluția rapidă a tehnicii, de apariția a noi mașini cu performanțe mai ridicate.

→ Expresia valorică a uzurii care se include în mod eșalonat în cheltuieli se numește **amortizare**. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează, pe baza unui plan de amortizare, din luna următoare punerii acestora în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către proprietarul acestora.

Amortizarea cheltuielilor de investiții efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate, luate în locație de gestiune se calculează de către cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Nu se supun amortizări: terenurile, lacurile, bălțile și iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții; tablourile și operele de artă, bunurile din domeniul public finanțate din surse bugetare; casele de odihnă proprii; locuințele de protocol; navele, aeronavele, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor; orice alt mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii[2].

În cazul imobilizărilor corporale achiziționate, care au durata normală de utilizare expirată, valoarea de intrare (costul de achiziție) se va recupera pe o durată stabilită de către o comisie tehnică.

b) DURATELE NORMALE DE UTILIZARE

Duratele normale de utilizare corespund, în principiu, cu duratele economice de utilizare, în cadrul cărora veniturile obținute din utilizarea imobilizărilor corporale sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcționare, întreținere și reparare. De aceea, durata normală de utilizare este mai redusă decât durata de viață fizică a activului respectiv. Durata normală de utilizare depinde și de mediul în care imobilizările corporale sunt exploatate și care poate fi normal, ușor coroziv, puternic coroziv.

> În România duratele normale de utilizare ale imobilizărilor corporale sunt stabilite centralizat prin Hotărâre de Guvern și sunt revizuite la un interval de maximum 5 ani.[3]

Duratele normale de utilizare se află în **"Catalogul privind duratele normale de funcționare și clasificarea mijloacelor fixe"**. Imobilizările corporale cuprinse în Catalog sunt clasificate în grupe, subgrupe, clase, subclase și familii. Catalogul cuprinde următoarele date necesare identificării și stabilirii duratelor de utilizare a imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe):

- ❒ codul de clasificare;
- ❒ denumirea grupei, subgrupei, clasei, subclasei și familiei imobilizărilor corporale;
- ❒ limita minimă și maximă a duratei normale de funcționare (de utilizare), în ani.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate, cu durata normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare rămasă.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate, cu durata normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau un expert tehnic independent.

Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acesteia se face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora sau se diminuează capitalurile proprii la data scoaterii din funcțiune.[4]

2) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat, art. 24, alin. (4).
3) A se vedea și H.G. nr. 2139/30.11.2004, M.O. nr. 46/13.01.2005.
4) H.G. nr. 2139/2004, publicată în M.O. nr. 46/03.01.2005, pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

c) REGIMURI DE AMORTIZARE

Entitățile economice își amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare: liniară, degresivă, accelerată.

❒ Amortizarea liniară se realizează prin includerea în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu duratele de utilizare ale imobilizărilor corporale. Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a imobilizărilor corporale.

- ❒ Cota anuală de amortizare liniară se calculează prin divizarea numărului 100 la durata normală de utilizare.

În cazul construcțiilor se aplică în mod obligatoriu regimul de amortizare liniară.

De asemenea, se amortizează liniar, pe o perioadă de 10 ani, cheltuielile de investiții pentru amenajarea terenurilor.

Amortizarea liniară reprezintă regimul clasic, tradițional, fiind cel mai simplu de utilizat, însă nu ține seama de influența uzurii morale, care duce la înlocuirea activelor într-un interval de timp mai scurt.

❒ Amortizarea degresivă presupune o amortizare mai accentuată a imobilizărilor corporale în primii ani de la punerea în funcțiune. Utilizarea acestui regim de amortizare presupune calcularea cotei de amortizare degresive prin multiplicarea cotei de amortizare liniară cu unul din coeficienții următori:

- ❒ 1,5 - dacă durata normală de utilizare a imobilizării corporale este între 2 și 5 ani, inclusiv;
- ❒ 2 - dacă durata normală de utilizare este cuprinsă între 5 și 10 ani, inclusiv;
- ❒ 2,5 - dacă durata normală de utilizare este mai mare de 10 ani.

Regimul de amortizare degresivă se poate aplica în 2 variante:

1) Amortizarea degresivă fără influența uzurii morale (AD1)

În primul an de funcționare amortizarea se calculează aplicând cota de amortizare degresivă la valoarea contabilă a activului.

Amortizarea anuală pentru anii următori se calculează prin aplicarea cotelor de amortizare degresive la valoarea contabilă netă (rămasă) până în anul în care amortizarea anuală degresivă este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală calculată prin raportul dintre valoarea rămasă și numărul de ani de utilizare rămași.

Începând cu anul respectiv și până la expirarea duratei de utilizare, se trece la amortizarea liniară prin calcularea amortizării anuale raportând valoarea rămasă la numărul de ani de funcționare rămași.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

2) **Amortizarea degresivă cu influența uzurii morale (AD2)**

Această variantă permite amortizarea valorii contabile a imobilizărilor corporale într-o perioadă mai mică decât durata normală de utilizare, diferența reprezentând influența uzurii morale.

Aplicarea acestei variante de amortizare presupune determinarea următoarelor elemente:

- Durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcție de cota de amortizare degresivă (DUR).
  - ❒ DUR - se obține prin raportarea numărului 100 la cota de amortizare degresivă.
- Durata de utilizare în care se realizează amortizarea integrală (DUI)
  - ❒ DUI - se calculează ca diferență între durata normală de utilizare conform Catalogului (DN) și DUR, din care:
    - ♦ Durata de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare degresivă (DUD) - se stabilește ca diferență între DUI și DUR;
    - ♦ Durata de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare liniară (DUL) - se determină ca diferență între DUI și DUD.
- Durata de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se mai calculează amortizare (DUM) - se calculează prin diferența dintre DN și DUI.

Pentru imobilizările corporale care au o durată normală de utilizare de până la 5 ani nu se calculează influența uzurii morale.

❒ Amortizarea accelerată constă în includerea în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări în cotă de 50 % din valoarea de intrare.

Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate după sistemul liniar, prin divizarea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămași.

Amortizarea degresivă și accelerată au avantajul că atenuează influența uzurii morale, datorită faptului că prin aceste metode se recuperează într-un interval de timp mai scurt un cuantum mai mare din valoarea de intrare a imobilizărilor corporale. Aceste două regimuri de amortizare produc și un avantaj fiscal, prin amânarea la plată a impozitului pe profit, corespunzător creșterii cheltuielilor privind amortizarea în primii ani de utilizare a imobilizărilor corporale.

Regimul de amortizare pentru imobilizările corporale se determină conform următoarelor reguli:

- ❒ în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- ❒ în cazul echipamentelor tehnologice și computerelor, inclusiv a echipamentelor periferice ale acestora, entitățile pot opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- ❒ în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, entitățile pot opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă;

- amortizarea cheltuielilor cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor se face după metoda liniară, pe o perioadă de 10 ani;[5]
- mijloacele de transport achiziționate după data de 1 ianuarie 2004 pot fi amortizate prin raportarea valorii contabile la numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, rezultând astfel amortizarea / km sau pe ora de funcționare.[6]

Utilizarea regimurilor de amortizare se aprobă de către Consiliul de Administrație al entității economice. Pentru fiecare imobilizare corporală intrată în patrimoniu, entitățile economice vor întocmi un plan de amortizare, în care se vor determina cu anticipație amortizarea anuală (anuitatea) și valoarea contabilă netă sau rămasă la sfârșitul fiecărui an de funcționare, luându-se în calcul valoarea contabilă, durata de utilizare și regimul de amortizare ales.

<<< *EXEMPLE* >>> privind AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

<1> Se întocmește planul de amortizare liniară, degresivă (AD1) și accelerată pentru un autoturism achiziționat în 15.12.200N cu prețul de 6.000 lei. Durata normală de utilizare este de 5 ani.

- Planul de amortizare liniară:

Anii	Modul de calcul	Amortizarea anuală liniară	Amortizare cumulată	Valoarea rămasă
200N+1	6.000 x (100:5)%	1.200	1.200	4.800
200N+2		1.200	2.400	3.600
200N+3		1.200	3.600	2.400
200N+4		1.200	4.800	1.200
200N+5		1.200	6.000	0

- Planul de amortizare degresivă (AD1):

Anii	Modul de calcul	Amortizarea anuală degresivă	Amortizare cumulată	Valoarea rămasă
200N+1	6.000 x (100:5)% x 1,5	1.800	1.800	4.200
200N+2	4.200 x 30%	1.260	3.060	2.940
200N+3	Trecem la amortizarea liniară	980	4.040	1.960
200N+4		980	5.020	980
200N+5		980	6.000	0

- Planul de amortizare accelerată:

Anii	Modul de calcul	Amortizarea anuală accelerată	Amortizare cumulată	Valoarea rămasă
200N+1	6.000 x 50%	3.000	3.000	3.000
200N+2	3.000 : 4	750	3.750	2.250
200N+3		750	4.500	1.500
200N+4		750	5.250	750
200N+5		750	6.000	0

5) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat, art. 24, alin. (4), (11).
6) H.G. nr. 2139/2004, publicată în M.O. nr. 46/03.01.2005, pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

<2> Se întocmește planul de amortizare liniară, degresivă (varianta AD1) și accelerată pentru un transportor elicoidal achiziționat în 15.02.200N cu prețul de 9.600 lei. Durata de utilizare este de 4 ani.

- Planul de amortizare liniară:

Anii	Modul de calcul	Amortizarea anuală liniară	Amortizare cumulată	Valoarea rămasă
200N	9.600 x (100 : 4)% x 10:12 (10 luni)	2.000	2.000	7.600
200N+1	9.600 x (100 : 4)%	2.400	4.400	5.200
200N+2		2.400	6.800	2.800
200N+3		2.400	9.200	400
200N+4	9.600 x (100 : 4)% x 2:12 (2 luni)	400	9.600	0

- Planul de amortizare degresivă (AD1):

Anii	Modul de calcul	Amortizarea anuală degresivă	Amortizare cumulată	Valoarea rămasă
200N	9.600 x (100 : 4)% x 1,5 x 10:12	3.000	3.000	6.600
200N+1	6.600 x 37,5%	2.475	5.475	4.125
200N+2	4.125 : 26 luni x 12	1.903,85	7.378,85	2.221,15
200N+3	2.221,15 : 14 luni x 12	1.903,85	9.282,70	317,30
200N+4		317,30	9.600	0

- Planul de amortizare accelerată:

Anii	Modul de calcul	Amortizarea anuală accelerată	Amortizare cumulată	Valoarea rămasă
200N	9.600 x 50% x 10:12	4.000	4.000	5.600
200N+1	9.600 x 50% x 2:12 4.800 : 3 x 10:12	800 1.333,33	4.800 6.133,33	4.800 3.466,67
200N+2	4.800 : 3	1.600	7.733,33	1.866,67
200N+3		1.600	9.333,33	266,67
200N+4		266,67	9.600	0

<3> Se întocmește planul de amortizare degresivă cu influența uzurii morale pentru un ascensor de mărfuri achiziționat la prețul de 7.200 lei în data de 10.12. 200N. Durata normală de utilizare este de 7 ani.

- Cota medie anuală de amortizare pentru regimul de amortizare liniară: 14,3
- Cota medie anuală de amortizare pentru regimul de amortizare degresivă: 28,6
- Durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculat: 100 : 28,6 = 3 ani
- Durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală: 7-3 = 4 ani
- Durata de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare degresivă: 4-3 = 1 an
- Durata de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare liniară: 4-1 = 3 ani
- Durata de utilizare pentru care nu se mai calculează amortizare: 7-4 = 3 ani

Scanned with OKEN Scanner

- Planul de amortizare degresivă (AD2):

Anii	Modul de calcul	Amortizarea anuală degresivă	Amortizare cumulată	Valoarea rămasă
200N+1	7.200 x 28,6	2.059,20	2.059,20	5.140,80
200N+2	5.140,80 : 3	1.713,60	3.772,80	3.427,20
200N+3		1.713,60	5.486,40	1.713,60
200N+4		1.713,60	7.200	0

<4> Întocmirea programului de amortizare al unei entități economice pe anul 200N:

Nr. crt	Denumirea imobilizărilor corporale	Valoare de intrare	Durata de utilizare	Amortizare cumulată la 31.12.200N	Amortizare anuală liniară	Amortizare cumulată la 31.12.200N+1	Valoarea rămasă la 31.12.200N+1
1.	Hotel	9.600	40	2.000	240	2.240	7.360
2.	Chioșc	3.600	10	2.160	360	2.520	1.080
Total		13.200		4.160	600	4.760	8.440
3.	Calculator	6.000	3	520	2.000	2.520	3.480
4.	Casă de marcat	1.800	3	750	600	1.350	450
Total		7.800		1.270	2.600	3.870	3.930
	Rafturi	1.620	15	270	108	378	1.242
	Fax	2.000	5	50	400	450	1.550
Total		3.620		320	508	828	2.792
TOTAL GENERAL		24.620		5.750	3.708	9.458	15.162

Formulele contabile privind amortizarea lunară pentru imobilizările corporale din tabelul de sus:

- Construcții: 600 : 12 luni = 50 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	50	
	2812	Amortizarea construcțiilor		50

- Aparate și instalații de măsurare, control și reglare: 2.600 : 12 luni = 216,67 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	216,67	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		216.67

- Mobilier și aparatură birotică : 508 : 12 luni = 42,33 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	42,33	
	2814	Amortizarea altor imobilizări corporale		42,33

d) ASPECTE FISCALE PRIVIND AMORTIZAREA

Amortizarea activelor imobilizate trebuie privită din două puncte de vedere:

① Amortizarea contabilă, care este reglementată de Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare[7];

② Amortizarea fiscală, reglementată de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările în vigoare.

Din punct de vedere contabil, amortizarea reprezintă atât o cheltuială care afectează rezultatul exercițiului financiar, cât și un element rectificativ al valorii contabile, prin care se determină valoarea contabilă netă a imobilizărilor amortizabile, care se recunoaște în bilanț.

Amortizarea contabilă se înregistrează în contabilitate astfel: 6811 = 281

Amortizarea fiscală se folosește numai pentru determinarea rezultatului impozabil și a impozitului pe profit. Amortizarea fiscală nu se înregistrează în contabilitate, ci numai în Registrul de evidență fiscală al entității.

Regulile specifice amortizării fiscale sunt, în principal, următoarele[8]:

- în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- în cazul echipamentelor tehnologice, precum și pentru computere și echipamentele periferice ale acestora, se poate opta pentru oricare dintre cele trei metode de amortizare;
- în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, se poate folosi metoda de amortizare liniară sau metoda de amortizare degresivă;
- valoarea rămasă neamortizată aferentă mijloacelor fixe vândute este deductibilă fiscal numai în situația în care acestea sunt valorificate prin entități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii;
- pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute în Legea locuințelor.

Deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a activelor imobilizate efectuată după data de 31.12.2003.

<<< EXEMPLU COMPARATIV >>> privind amortizarea contabilă și cea fiscală

O clădire are valoarea contabilă de 20.000 lei și o durată normală de funcționare de 20 ani. După 5 ani de utilizare, clădirea se reevaluează la valoarea justă de 24.000 lei. Se presupune că valoarea contabilă este egală cu cea fiscală.

- Amortizarea contabilă anuală după reevaluare:
  valoarea justă : durata de utilizare rămasă = 24.000 : 15 ani = 1.600 lei

	6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	1.600	
		2812	Amortizarea construcțiilor		1.600

7) O.G. nr. 54/1997 pentru modificarea și completarea Legii nr. 15/1994.
8) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat, art. 24.

Scanned with OKEN Scanner

- Amortizarea fiscală nu va lua în considerare reevaluarea contabilă și nu se va înregistra în contabilitate.

Amortizarea fiscală anuală = Valoarea fiscală : durata de utilizare = 20.000 : 20 = 1.000 lei

În vederea calculării impozitului pe profit, amortizarea contabilă în sumă de 1.600 lei va fi considerată cheltuială nedeductibilă fiscal, în schimb amortizarea fiscală în sumă de 1.000 lei va reprezenta deducere fiscală.

3.6.4. OPERAȚII PRIVIND IMOBILIZĂRILE CORPORALE

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE ACHIZIȚIONATE CU TITLU ONEROS

1. Se achiziționează o mașină de șlefuit cu prețul de cumpărare (de facturare) de 10.000 lei plus TVA. Cheltuielile de transport facturate de cărăuș sunt de 500 lei plus TVA. Ambele facturi se achită ulterior cu ordin de plată. Durata de utilizare a mașinii este de 10 ani. Regimul de amortizare este liniar. După 8 ani de utilizare, mașina se vinde cu prețul de 4.000 lei plus TVA, factura încasându-se ulterior prin bancă.

- Înregistrarea facturii de cumpărare a mașinii de șlefuit:

2131		Echipamente tehnologice	10.000	
4426		TVA deductibilă	1.900	
	404	Furnizori de imobilizări		11.900

- Înregistrarea facturii privind cheltuielile de transport:

2131		Echipamente tehnologice	500	
4426		TVA deductibilă	95	
	404	Furnizori de imobilizări		595

- Achitarea datoriei către furnizorul de imobilizări:

404		Furnizori de imobilizări	11.900	
	5121	Conturi la bănci în lei		11.900

- Achitarea datoriei către cărăuș:

404		Furnizori de imobilizări	595	
	5121	Conturi la bănci în lei		595

- Amortizarea lunară a mașinii de șlefuit: 10.500 : 10 ani : 12 luni

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	87,50	
	2813	Amortizarea instalațiilor		87,50

- Vânzarea mașinii de șlefuit:

461		Debitori diverși	4.760	
	7583	Venituri din cedarea activelor și alte op.de capital		4.000
	4427	TVA colectată 4.000x19%		760

Scanned with OKEN Scanner

- Scoaterea din evidență a mașinii vândute: valoarea contabilă: 10.500 lei; valoarea amortizată: 87,50 x 8 ani x 12 luni = 8.400 lei; valoarea contabilă netă: 10.500 - 8.400 = 2.100lei

2813		Amortizarea instalațiilor		8.400	
6583		Cheltuieli privind activele cedate		2.100	
	2131		Echipamente tehnologice		10.500

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei		4.760	
	461		Debitori diverși		4.760

✓ INVESTIȚII REALIZATE ÎN REGIE PROPRIE

1. O entitate hotărăște construirea în regie proprie a unei magazii. În acest scop, în prima lună au loc următoarele cheltuieli:

- cu materialele auxiliare: 3.000 lei;
- cu salariile: 2.660 lei.

În a doua lună se mai cheltuiesc materiale în valoare de 1.000 lei, apoi se recepționează și se dă în folosință. Durata normală de funcționare este de 10 ani.

Pentru simplificare, nu se iau în calcul cheltuielile aferente fondului de salarii, cum ar fi contribuțiile entității la asigurările sociale, la asigurările sociale de sănătate, la fondul de șomaj.

- Cheltuieli cu materialele auxiliare în prima lună:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		3.000	
	3021		Materiale auxiliare		3.000

- Cheltuieli cu salariile:

641		Cheltuieli cu salariile personalului		2.660	
	421		Personal-salarii datorate		2.660

- Înregistrarea investiției neterminate la sfârșitul lunii:

231		Imobilizări corporale în curs de execuție 3.000 + 2.660		5.660	
	722		Venituri din producția de imobilizări corporale		5.660

- Cheltuieli cu materialele consumate în luna a doua:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		1.000	
	3021		Materiale auxiliare		1.000

- Decontarea cheltuielilor de investiții în luna a doua:

231		Imobilizări corporale în curs de execuție		1.000	
	722		Venituri din producția de imobilizări corporale		1.000

Scanned with OKEN Scanner

- Recepția finală și darea în funcțiune a clădirii:

212		Construcții		6.660	
	231	Imobilizări corporale în curs de execuție			6.660

- Amortizarea lunară a magaziei (6.660 : 10 ani : 12 luni):

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		55,50	
	2812	Amortizarea construcțiilor			55,50

✓ INVESTIȚII REALIZATE DE CĂTRE TERȚI

1. O societate comercială încheie un contract cu un antreprenor pentru construirea unui depozit. La sfârșitul primei luni, constructorul facturează lucrările de investiții la valoarea de 6.000 lei plus TVA. În a doua lună se finalizează lucrările de investiții și se facturează restul lucrărilor în valoare de 4.000 lei plus TVA. Achitarea facturilor se face cu ordin de plată. Durata de utilizare a depozitului este de 25 ani. După 30 ani de utilizare, depozitul se vinde cu prețul de 3.000 lei plus TVA, factura încasându-se cu ordin de plată.

❒ Notă: În cazul livrării de terenuri, clădiri, deșeuri de metale și material lemnos, se aplică „taxarea inversă", când furnizorul și clientul vor înregistra factura fiscală atât în Jurnalul de vânzări cât și în Jurnalul de cumpărări, sumele fiind preluate corespunzător în Decontul de TVA. TVA înscrisă în factura fiscală nu se va deconta efectiv între cei doi parteneri.

- Înregistrarea imobilizărilor corporale în curs de execuție la sfârșitul primei luni:

231		Imobilizări corporale în curs de execuție		6.000	
	404	Furnizori de imobilizări			6.000
4426		TVA deductibilă		1.140	
	4427	TVA colectată			1.140

- Înregistrarea imobilizărilor corporale în curs de execuție în luna a doua:

231		Imobilizări corporale în curs de execuție		4.000	
	404	Furnizori de imobilizări			4.000
4426		TVA deductibilă		760	
	4427	TVA colectată			760

- Darea în exploatare a obiectivului de investiții:

212		Construcții		10.000	
	231	Imobilizări corporale în curs de execuție			10.000

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea datoriilor către antreprenor:

404		Furnizori de imobilizări	10.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		10.000

- Amortizarea lunară a depozitului: 10.000 : 25 ani : 12 luni = 33,33 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	33,33	
	2812	Amortizarea construcțiilor		33,33

- Vânzarea depozitului:

461		Debitori diverși	3.000	
	7583	Venituri din vânzarea activelor		3.000
4426		TVA deductibilă	570	
	4427	TVA colectată		570

- Scoaterea din evidență a depozitului complet amortizat:

2812		Amortizarea construcțiilor	10.000	
	212	Construcții		10.000

- Încasarea creanței cu ordin de plată:

5121		Conturi la bănci în lei	3.000	
	461	Debitori diverși		3.000

✓ REEVALUAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Reevaluarea reprezintă înlocuirea valorii contabile nete cu valoarea justă, ținându-se seama de inflație, utilitatea bunului, starea acestuia și de prețul pieței. Reevaluarea imobilizărilor corporale se efectuează de către evaluatori autorizați sau de către specialiști din cadrul entității, cu pregătire tehnică în domeniu.[9]

Operațiile privind reevaluarea imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate folosindu-se, în principal, două metode:

① **Metoda valorii brute** - potrivit căreia se reevaluează simultan atât valoarea brută a imobilizării corporale, cât și amortizarea cumulată;

② **Metoda valorii nete** - care presupune eliminarea din valoarea contabilă brută a amortizării cumulate și a ajustărilor pentru depreciere.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere în mod semnificativ de cea care ar fi stabilită folosind valoarea justă la data bilanțului.

9) H.G. nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Activele care fac parte din aceeași clasă de imobilizări corporale (terenuri, clădiri, mașini și echipamente etc.) trebuie să fie reevaluate simultan, pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor sume care sunt o combinație de valori calculate la date diferite.

Plusvaloarea care rezultă din compararea valorii juste cu valoarea contabilă netă este tratată ca o creștere a rezervei din reevaluare. Dacă rezultatul reevaluării reprezintă o descreștere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca o diminuare a rezervei din reevaluare.

Surplusul din reevaluare se capitalizează prin transferul direct în rezerve, fie la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare, fie pe măsură ce activul este folosit de entitate. În cazul din urmă, valoarea rezervei transferate este egală cu diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

1. Un imobil are valoarea contabilă de 10.000 lei și durata normală de funcționare de 20 ani. După 8 ani se reevaluează, indicele de actualizare fiind de 120%. Înregistrarea reevaluării în contabilitate se face utilizând metoda valorii brute. Rezerva din reevaluare se încorporează la rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

- Valoarea contabilă actualizată = valoarea contabilă neactualizată x indicele de actualizare = 10.000 x 120% = 12.000 lei.
- Valoarea amortizării cumulate actualizate = valoarea amortizării neactualizate x indicele de actualizare = (10.000 : 20) x 8 = 4.000 x 120% = 4.800 lei.
- Diferența din reevaluare aferentă valorii contabile = valoarea contabilă actualizată - - valoarea contabilă neactualizată = 12.000 - 10.000 = 2.000 lei.
- Diferența între plusul valorii contabile și plusul amortizării = (12.000 - 10.000) - (4.800 - - 4.000) = 2.000 - 800 = 1.200 lei.
- Înregistrarea în contabilitate a operației de reevaluare:

212		Construcții	2.000		
	105	Rezerve din reevaluare		1.200	
	2812	Amortizarea construcțiilor		800	

- Transferul anual direct în rezerve a surplusului realizat din rezerva din reevaluare, reprezentând diferența dintre valoarea amortizării calculate pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial : (4.800 - 4.000) : 12 = 66,67 lei

105		Rezerve din reevaluare	66,67	
	1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		66,67

Scanned with OKEN Scanner

3. O societate comercială deține o clădire care are valoarea contabilă de 20.000 lei, având durata normală de funcționare de 20 ani. În tabelul de mai jos sunt redate informațiile privind reevaluările succesive ale clădirii:

Nr. crt.	Data reevaluării	Valoarea justă
1.	După 5 ani de utilizare	24.000
2.	După 10 ani de utilizare	14.000
3.	După 12 ani de utilizare	3.200
4.	După 18 ani de utilizare	2.000

Înregistrarea operațiilor de reevaluare se face utilizând metoda valorii nete. La sfârșitul perioadei de utilizare, clădirea se scoate din activ, ca urmare a casării, ocazie cu care se transferă diferențele din reevaluare la rezerve.

a) Reevaluarea nr. 1

- Amortizarea cumulată la sfârșitul anului 5 de utilizare = (valoarea contabilă : durata normală de utilizare) x 5 ani = (20.000 : 20) x 5 = 5.000 lei.
- Valoarea contabilă netă = valoarea contabilă - valoarea amortizării cumulate = 20.000 - - 5.000 = 15.000 lei.
- Diferența din reevaluare = valoarea justă - valoarea contabilă netă = 24.000 - 15.000 = = 9.000 lei.
- Recalcularea amortizării anuale după prima reevaluare = valoarea justă : durata de utilizare rămasă = 24.000 : 15 ani = 1.600 lei.
- Înregistrări contabile :
  - ***Varianta I :***
    - eliminarea amortizării cumulate din valoarea contabilă:

2812		Amortizarea construcțiilor	5.000	
	212	Construcții		5.000

    - diferența din reevaluare:

212		Construcții	9.000	
	105	Rezerve din reevaluare		9.000

  - ***Varianta II :***

212		Construcții	4.000	
2812		Amortizarea construcțiilor	5.000	
	105	Rezerve din reevaluare		9.000

b) Reevaluarea nr. 2

- Amortizarea cumulată la sfârșitul anului 10 de utilizare = 1.600 x 5 ani = 8.000 lei.
- Valoarea contabilă netă = 24.000 - 8.000 = 16.000 lei.
- Diferența din reevaluare negativă = 14.000 - 16.000 = - 2.000 lei.
- Recalcularea amortizării anuale după a doua reevaluare = 14.000 : 10 ani = 1.400 lei.
- Înregistrări contabile :
  - eliminarea amortizării cumulate din valoarea contabilă:

2812		Amortizarea construcțiilor		8.000	
	212	Construcții			8.000

  - diferența din reevaluare:

105		Rezerve din reevaluare		2.000	
	212	Construcții			2.000

c) Reevaluarea nr. 3

- Amortizarea cumulată la sfârșitul anului 12 de utilizare = 1.400 x 2 ani = 2.800 lei.
- Valoarea contabilă netă = 14.000 - 2.800 = 11.200 lei.
- Diferența din reevaluare negativă = 3.200 - 11.200 = - 8.000 lei.
- Recalcularea amortizării anuale după a treia reevaluare = 3.200 : 8 ani = 400 lei.
- Înregistrări contabile :
  - eliminarea amortizării cumulate din valoarea contabilă:

2812		Amortizarea construcțiilor		2.800	
	212	Construcții			2.800

  - diferența din reevaluare:

105		Rezerve din reevaluare		7.000	
6588		Alte cheltuieli de exploatare		1.000	
	212	Construcții			8.000

d) Reevaluarea nr. 4

- Amortizarea cumulată la sfârșitul anului 18 de utilizare = 400 x 6 ani = 2.400 lei.
- Valoarea contabilă netă = 3.200 - 2.400 = 800 lei.
- Diferența din reevaluare = 2.000 - 800 = 1.200 lei.
- Recalcularea amortizării anuale după a patra reevaluare = 2.000 : 2 ani = 1.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

- Înregistrări contabile :
  - eliminarea amortizării cumulate din valoarea contabilă:

2812		Amortizarea construcțiilor		2.400	
	212	Construcții			2.400

  - diferența din reevaluare:

212		Construcții		1.200	
	105	Rezerve din reevaluare			200
	7588	Alte venituri din exploatare			1.000

e) Scoaterea din evidență a clădirii complet amortizate:

2812		Amortizarea construcțiilor		2.400	
	212	Construcții			2.400

f) Transferarea diferențelor din reevaluare la rezerve:

105		Rezerve din reevaluare		200	
	1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare			200

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE LUATE CU CHIRIE

1. Se închiriază o clădire cu valoarea contabilă de 6.000 lei, cu o chirie lunară de 30 lei plus TVA. Chiriașul execută lucrări de modernizare, efectuându-se în acest scop următoarele cheltuieli, care se amortizează pe o perioadă de 1 an, când expiră contractul de închiriere:

- cheltuieli cu materialele auxiliare: 2.500 lei;
- cheltuieli cu energia facturată de către furnizor, care se achită ulterior în numerar: 500 lei plus TVA;

a) În contabilitatea chiriașului

- Preluarea clădirii pe bază de proces verbal de predare-primire:

8031		Imobilizări corporale luate cu chirie		6.000	

- Primirea facturii privind chiria lunară:

612		Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		30	
4426		TVA deductibilă		6	
	401	Furnizori			36

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea cu ordin de plată a chiriei lunare:

401		Furnizori		36	
	5121	Conturi la bănci în lei			36

- Consum de materiale auxiliare:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		2.500	
	3021	Materiale auxiliare			2.500

- Cheltuieli cu energia electrică:

605		Cheltuieli privind energia și apa		500	
4426		TVA deductibilă		95	
	401	Furnizori			595

- Achitarea facturii privind energia:

401		Furnizori		595	
	5311	Casa în lei			595

- Înregistrarea producției de imobilizări corporale:

231		Imobilizări corporale în curs de execuție		3.000	
	722	Venituri din producția de imobilizări corporale			3.000

- Recepția lucrărilor de modernizare:

212		Construcții		3.000	
	231	Imobilizări corporale în curs de execuție			3.000

- Amortizarea lunară a cheltuielilor de investiții: 3.000 : 12 luni = 250 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		250	
	2812	Amortizarea construcțiilor			250

- Scoaterea din evidență a investiției complet amortizate:

2812		Amortizarea construcțiilor		3.000	
	212	Construcții			3.000

- Predarea clădirii pe bază de proces verbal de predare-primire:

	8031	Imobilizări corporale luate cu chirie			6.000

Scanned with OKEN Scanner

b) În contabilitatea proprietarului

- Întocmirea facturii privind chiria lunară de încasat:

461		Debitori diverși		36	
	706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii			30
	4427	TVA colectată			6

- Încasarea cu ordin de plată a chiriei:

5121		Conturi la bănci în lei		36	
	461	Debitori diverși			36

- Preluarea de către proprietar a investiției complet amortizate:

212		Construcții		3.000	
	2812	Amortizarea construcțiilor			3.000

2. Variantă la problema precedentă: la expirarea contractului mai rămâne de amortizat o parte din investiție în sumă de 1.000 lei, care se recuperează de la proprietar cu plata în numerar.

a) În contabilitatea chiriașului

- Scoaterea din evidență a investiției neamortizate integral:

2812		Amortizarea construcțiilor		2.000	
6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital		1.000	
	212	Construcții			3.000

- Întocmirea facturii privind investiția de recuperat de la proprietar:

461		Debitori diverși		1.000	
	7583	Venituri din vânz. activelor și alte op. de capital			1.000
4426		TVA deductibilă	(1.000 x 19%)	190	
	4427	TVA colectată	(1.000 x 19%)		190

- Încasarea creanței de la proprietar:

5311		Casa în lei		1.000	
	461	Debitori diverși			1.000

Scanned with OKEN Scanner

b) În contabilitatea proprietarului

- Preluarea părții din investiție care a fost amortizată:

212		Construcții		2.000	
	2812	Amortizarea construcțiilor			2.000

- Preluarea investiției neamortizate:

212		Construcții		1.000	
	404	Furnizori de imobilizări			1.000
4426		TVA deductibilă	(1.000 x 19%)	190	
	4427	TVA colectată	(1.000 x 19%)		190

- Achitarea cu numerar a facturii:

404		Furnizori de imobilizări		1.000	
	5311	Casa în lei			1.000

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE ACHIZIȚIONATE DIN SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

1. Se primește în contul bancar suma de 3.240 lei, reprezentând un împrumut nerambursabil pentru achiziționarea unui calculator. După achiziționarea calculatorului cu suma de 3.240 lei plus TVA, factura se achită cu ordin de plată. Calculatorul are durata de utilizare de 3 ani, perioadă în care se amortizează liniar. După expirarea duratei de utilizare, se vinde cu 1.000 lei plus TVA, factura încasându-se în numerar.

- Primirea subvenției:

5121		Conturi la bănci în lei		3.240	
	132	Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții			3.240

- Cumpărarea calculatorului:

2132		Aparate și instalații de măsurare, control și reglare		3.240	
4426		TVA deductibilă		616	
	404	Furnizori de imobilizări			3.856

- Achitarea facturii:

404		Furnizori de imobilizări		3.856	
	5121	Conturi la bănci în lei			3.856

Scanned with OKEN Scanner

- Amortizarea lunară: 3.240 : 36 luni = 90

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	90		
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			90

- Includerea la venituri a cotei-părți din subvenție:

132		Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții	90		
	7584	Venituri din subvenții pentru investiții			90

- Vânzarea calculatorului:

461		Debitori diverși	1.190		
	7583	Venituri din vânzarea activelor			1.000
	4427	TVA colectată			190

- Scoaterea din evidență a calculatorului vândut:

2813		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	3.240		
	2132	Aparate și instal. de măsurare, control și reglare			3.240

- Încasarea în numerar a facturii:

5311		Casa în lei	1.190		
	461	Debitori diverși			1.190

✓ CASAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

1. Se casează un elevator înregistrat la valoarea de intrare de 5.000 lei, amortizarea cumulată fiind de 4.500 lei. Cheltuielile de casare se concretizează în materiale auxiliare în valoare de 50 lei și salarii de 150 lei. Piesele de schimb rezultate în urma casării sunt evaluate la suma de 600 lei. Partea nerecuperată pe seama amortizării se include în mod eșalonat în cheltuieli privind amortizarea pe o perioadă de 5 luni.

- Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de casare:

6588		Alte cheltuieli de exploatare	200		
	3021	Materiale auxiliare			50
	421	Personal-remunerații datorate			150

Scanned with OKEN Scanner

- Materiale recuperate din dezmembrarea elevatorului:

	3024		Piese de schimb	600	
		7588	Alte venituri din exploatare		600

- Scoaterea din evidență a elevatorului casat:

	2813		Amortizarea inst, mij. de transp., animalelor și plantațiilor	4.500	
	471		Cheltuieli înregistrate în avans	500	
		2131	Echipamente tehnologice		5.000

- Amortizarea lunară a valorii neamortizate: 500 : 5 luni = 100 lei

	6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale	100	
		471	Cheltuieli înregistrate în avans		100

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE ACHIZIȚIONATE ÎN LEASING

❒ **Contractul de leasing** este o înțelegere prin care locatorul (societatea de leasing) transferă locatarului (utilizatorului) dreptul de a utiliza un activ pentru o perioadă de timp convenită, în schimbul unei plăți sau serii de plăți.

Contractele de leasing pot fi de 2 feluri:

- Leasing financiar
- Leasing operațional

→ În cazul leasingului financiar, **utilizatorul (locatarul)** este tratat din punct de vedere financiar ca **proprietar**, iar în cazul leasingului operațional, **finanțatorul (locatorul)** are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul contractului de leasing se face de către *utilizator,* în cazul leasingului financiar și de către *locator,* în cazul leasingului operațional.

În contractul de leasing financiar se prevede că *utilizatorul deduce dobânda*, iar în cazul contractului de leasing operațional, *utilizatorul deduce chiria (rata de leasing)*.

A) **Contractul de leasing financiar** are următoarele *caracteristici:*

- ❒ La expirarea contractului se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;
- ❒ Perioada de folosire a bunului acoperă cel puțin 75% din durata de utilizare a acestuia;
- ❒ Cumpărarea bunului de către locatar se face la prețul de cel mult 50% din valoarea de piață a acestuia;

Scanned with OKEN Scanner

- ❒ Rata de leasing este formată din cota-parte din valoarea de intrare a bunului plus dobânda de leasing, care este comparabilă cu rata medie a dobânzilor bancare.
- ❒ Riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului din momentul încheierii contractului.

1. O societate comercială (utilizator sau locatar) preia în leasing financiar un autocamion cu prețul de 40.000 lei, având durata normală de funcționare de 4 ani. Avansul achitat de locatar este de 15% din prețul autocamionului. Durata contractului de leasing este de 3 ani, iar dobânda anuală, de 10%. Se consideră că ratele se facturează de două ori pe an (6 rate). La expirarea contractului, locatarul cumpără autocamionul la valoarea reziduală. Societatea de leasing (locatorul) este persoană juridică rezidentă.

- Avansul : 40.000 x 15% = 6.000 lei
- Valoarea reziduală : 40.000 : 4 ani = 10.000 lei
- Rata de capital : (40.000 - 6.000 -10.000) : 6 rate = 24.000 : 6 = 4.000 lei

Specificație	Rată de capital	TVA	Dobândă	Rată de lesing	Total de plată
Avans	6.000	1.140	-	-	7.140
Rata 1	4.000	760	(40.000 - 6.000) x 10% : 2 = 1.700	5.700	6.460
Rata 2	4.000	760	(34.000 - 4.000) x 10% : 2 = 1.500	5.500	6.260
Rata 3	4.000	760	(30.000 - 4.000) x 10% : 2 = 1.300	5.300	6.060
Rata 4	4.000	760	(26.000 - 4.000) x 10% : 2 = 1.100	5.100	5.860
Rata 5	4.000	760	(22.000 - 4.000) x 10% : 2 = 900	4.900	5.660
Rata 6	4.000	760	(18.000 - 4.000) x 10% : 2 = 700	4.700	5.460
Total	30.000	5.700	7.200	31.200	42.900

a) <u>În contabilitatea societății de leasing (locatorului):</u>

- Predarea autocamionului către utilizator:

2675		Împrumuturi acordate pe termen lung		40.000	
	2133	Mijloace de transport			40.000

- Dobânda totală de încasat pe întreaga perioadă a contractului :

2676		Dobânzi afer. împrumuturilor acordate pe termen lung		7.200	
	472	Venituri înregistrate în avans			7.200

- Valoarea totală a autocamionului și a dobânzilor: 40.000 + 7.200 = 47.200 lei

8038		Alte valori în afara bilanțului		47.200	

- Facturarea avansului de către locator:

4111		Clienți		7.140	
	706		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		6.000
	4427		TVA colectată		1.140

- Încasarea avansului:

5121		Conturi la bănci în lei		7.140	
	4111		Clienți		7.140

- Diminuarea creanței față de utilizator cu avansul încasat:

	8038	Alte valori în afara bilanțului			6.000

- Facturarea ratei nr. 1:

4111		Clienți		6.460	
	706		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		4.000
	2676		Dobânzi afer. împrum. acordate pe termen lung		1.700
	4427		TVA colectată		760

- Includerea în venituri a dobânzii facturate:

472		Venituri înregistrate în avans		1.700	
	766		Venituri din dobânzi		1.700

- Includerea în cheltuieli a ratei de capital facturate:

6588		Alte cheltuieli din exploatare		4.000	
	2675		Împrumuturi acordate pe termen lung		4.000

- Încasarea facturii privind rata nr.1 de leasing:

5121		Conturi la bănci în lei		6.460	
	4111		Clienți		6.460

- Diminuarea creanței față de utilizator cu rata nr.1 încasată:

	8038	Alte valori în afara bilanțului			5.700

❒ Notă: Ultimele 5 operații se repetă până la expirarea contractului de leasing.

- Facturarea valorii reziduale a autocamionului , la expirarea contractului :

4111		Clienți		11.900	
	706		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		10.000
	4427		TVA colectată		1.900

Scanned with OKEN Scanner

- Includerea în cheltuieli a valorii reziduale:

6588		Alte cheltuieli de exploatare		10.000	
	2675	Împrumuturi acordate pe termen lung			10.000

- Încasarea facturii privind valoarea reziduală a autocamionului:

5121		Conturi la bănci în lei		11.900	
	4111	Clienți			11.900

- Diminuarea creanței față de utilizator cu valoarea reziduală încasată:

	8038	Alte valori în afara bilanțului		10.000

b) <u>În contabilitatea utilizatorului (locatarului):</u>

- Primirea autocamionului:

2133		Mijloace de transport		40.000	
	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate			40.000

- Datoria locatarului pentru dobânzile totale datorate:

471		Cheltuieli înregistrate în avans		7.200	
	1687	Dobânzi aferente altor împrum. și datorii asimilate			7.200

- Evidențierea extrabilanțieră a mijlocului de transport și a dobânzilor de plătit:

8036		Redevențe, locații de gest., chirii și alte datorii asimilate		47.200	

- Primirea facturii de la locator privind avansul de plată:

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate		6.000	
4426		TVA deductibilă		1.140	
	404	Furnizori de imobilizări			7.140

- Achitarea avansului facturat:

404		Furnizori de imobilizări		7.140	
	5121	Conturi la bănci în lei			7.140

- Diminuarea datoriei față de locator cu avansul achitat:

	8036	Redevențe, locații de gest., chirii și alte datorii asimilate		6.000

Scanned with OKEN Scanner

- Amortizarea lunară a autocamionului (48.000 : 4 ani : 12 luni = 833,33 lei):

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		833,33	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			833,33

- Primirea facturii de la locator privind rata nr.1 :

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate		4.000	
1687		Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate		1.700	
4426		TVA deductibilă		760	
	404	Furnizori de imobilizări			6.460

- Includerea în cheltuieli a dobânzii facturate de locator:

666		Cheltuieli privind dobânzile		1.700	
	471	Cheltuieli înregistrate în avans			1.700

- Achitarea facturii privind rata nr.1 :

404		Furnizori de imobilizări		6.460	
	5121	Conturi la bănci în lei			6.460

- Diminuarea datoriei față de locator cu rata achitată:

	8036	Redevențe, locații de gest., chirii și alte datorii asimilate			5.700

❒ Notă: Ultimele 5 operații se repetă până la expirarea contractului de leasing.

- Exercitarea dreptului de cumpărare pentru valoarea reziduală a autocamionului:

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate		10.000	
4426		TVA deductibilă		1.900	
	404	Furnizori de imobilizări			11.900

- Achitarea facturii privind valoarea reziduală a autocamionului:

404		Furnizori de imobilizări		11.900	
	5121	Conturi la bănci în lei			11.900

- Scăderea valorii reziduale în contul extrabilanțier, care se soldează:

	8036	Redevențe, locații de gest., chirii și alte datorii asimilate			10.000

Scanned with OKEN Scanner

2. SC Dumbrava SRL Cluj-Napoca preia în leasing financiar un autoturism de la o societate de leasing nerezidentă. Locatarul este o entitate plătitoare de TVA Pe baza contractului de leasing financiar extern se prezintă următoarele informații:

- Valoarea de intrare a autoturismului (preț CIP) : 20.000 euro.
- Durata normală de funcționare: 4 ani.
- Valoarea reziduală: 20.000 x 25% = 5.000 euro.
- Avans : 20.000 x 15% = 3.000 euro.
- Durata contractului de leasing financiar: 3 ani.
- Număr de rate: 2 rate/an x 3 ani = 6 rate.
- Rata de capital : (20.000 - 5.000 - 3.000) : 6 rate = 12.000 : 6 = 2.000 euro.
- Dobânda anuală : 5%.
- Comision de administrare: 20.000 x 2% = 400 euro.
- Prime anuale de asigurare CASCO : 2.400 euro.
- Impozit pe veniturile obținute de nerezidenți: 15%

Specificație	Data	Rată de capital (euro)	Dobândă (euro)	TVA (lei)	Impozit nerezidenți (lei)	Curs valutar (lei/euro)
0	1	2	3	4	5	6
Avans	10.01.200N	3.000	-	2.052	-	3,60
Rata 1	30.06.200N	2.000	425	1.387	233	3,65
Rata 2	31.12.200N	2.000	375	1.368	203	3,60
Rata 3	30.06.200N+1	2.000	325	1.387	178	3,65
Rata 4	31.12.200N+1	2.000	275	1.387	151	3,65
Rata 5	30.06.200N+2	2.000	225	1.406	125	3,70
Rata 6	31.12.200N+2	2.000	175	1.406	97	3,70
Valoare reziduală	30.06.200N+3	5.000	125	3.515	69	3,70
Total	31.12.200N+3	20.000	1.925	13.908	1.056	

Reflectarea în contabilitatea utilizatorului (locatarului) a operațiunilor de leasing financiar extern:

- Primirea autoturismului, conform contractului de leasing, la cursul de 3,60 lei/euro: 20.000 x 3,60 lei/euro = 72.000 lei

2133		Mijloace de transport	72.000		
	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate			72.000

- Primirea facturii privind avansul și comisionul de administrare de la locatorul extern :

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate (3.000 x 3,60)	10.800	
628		Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți (400 x 3,60)	1.440	
	404	Furnizori de imobilizări		12.240

- Autofacturarea de către utilizator (locatar) a TVA aferentă avansului și comisionului, la data primirii facturii de la prestatorul extern: 12.240 x 19% = 2.326 lei

4426		TVA deductibilă	2.326	
	4427	TVA colectată		2.326

- Achitarea facturii privind avansul și comisionul, la cursul de 3,65 lei/euro :

404		Furnizori de imobilizări		12.240	
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar		170	
	5124	Conturi la bănci în valută	(3.400 x 3,65)		12.410

- Primirea facturii privind rata 1 de la locatorul extern :

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate	(2.000 x 3,60)	7.200	
666		Cheltuieli privind dobânzile	(425 x 3,65)	1.551	
665		Cheltuieli din dif. de curs valutar	2.000 x (3,65-3,60)	100	
	404	Furnizori de imobilizări			8.851

- Reținerea impozitului pe veniturile nerezidenților, în momentul primirii facturii de la locatorul extern : impozit = dobânda datorată x 3,65 x 15% = 425 x 3,65 x 15% = 233 lei

404		Furnizori de imobilizări	233	
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		233

- Autofacturarea TVA aferentă ratei de capital (2.000 x 3,65 x 19%) :

4426		TVA deductibilă	1.387	
	4427	TVA colectată		1.387

- Virarea impozitului pe veniturile nerezidenților, până la data de 25 a lunii următoare:

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	233	
	5121	Conturi la bănci în lei		233

- Achitarea facturii privind rata 1, mai puțin impozitul pe veniturile nerezidenților, la cursul de 3,65 lei/euro (8.851 - 233 = 8.618 lei) :

404		Furnizori de imobilizări	8.618	
	5124	Conturi la bănci în valută		8.618

- Actualizarea, la 30.06.200N, a datoriei în valută aferentă contractului de leasing:
  - valoarea nominală a datoriei : (20.000 - 3.000 - 2.000) x 3,60 lei/euro = 54.000 lei
  - valoarea actualizată a datoriei : (20.000 - 3.000 - 2.000) x 3,65 lei/euro = 54.750 lei
  - diferențe nefavorabile de curs valutar : 750 lei

665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar	750	
	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate		750

- Amortizarea lunară a autoturismului : A_I = 72.000 : (4 ani x 12 luni) = 1.500 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	1.500	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		1.500

- Achitarea primelor de asigurare anuale: 2.400 x 3,60 lei/euro = 8.640 lei

613		Cheltuieli cu primele de asigurare	8.640	
	5121	Conturi la bănci în lei		8.640

❒ Notă: Operațiile de mai sus se repetă până la expirarea contractului de leasing.

Scanned with OKEN Scanner

- La expirarea contractului, utilizatorul (locatarul) își exercită dreptul de cumpărare a autoturismului, la valoarea reziduală de 5.000 euro : 5.000 x 3,70 lei/euro = 18.500 lei

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate		18.500	
	404	Furnizori de imobilizări			18.500

❒ Notă: datoria în valută a fost actualizată în contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate", la 30.06.200N+3, la cursul de 3,70 lei/euro.

- Înregistrarea taxelor vamale, în cotă de 10% din valoarea inițială a autoturismului (20.000 x 10% x 3,70 lei/euro = 7.400 lei):

2133		Mijloace de transport		7.400	
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			7.400

- Achitarea TVA și a taxelor vamale:
TVA = (valoarea rezidual + taxele vamale) x 19% = (18.500 + 7.400) x 19% = 4.921 lei

4426		TVA deductibilă		4.921	
446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		7.400	
	5121	Conturi la bănci în lei			12.321

- Achitarea facturii privind valoarea rezidual a autoturismului,la o dată ulterioară, la cursul de 3,65 lei/euro:
  - valoarea nominală a datoriei : 5.000 x 3,70 lei/euro = 18.500 lei
  - valoarea actualizată a datoriei : 5.000 x 3,65 lei/euro = 18.250 lei
  - diferențe favorabile de curs valutar : 250 lei

404		Furnizori de imobilizări		18.500	
	5124	Conturi la bănci în valută			18.250
	765	Venituri din diferențe de curs valutar			250

Notă: Veniturile și cheltuielile cu dobânzile aferente ratei de leasing nu au fost înregistrate în conturile de venituri și cheltuieli în avans, ci au fost recunoscute ca și venituri și cheltuieli cu dobânzile pe măsura facturării acestora.

De asemenea, nu se consideră necesară utilizarea conturilor extrabilanțiere 8038 „Alte valori în afara bilanțului" și 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate" întrucât bunurile aferente contractului de leasing au fost înregistrate în conturi bilanțiere și cuprinse, astfel, în bilanțul contabil.

Scanned with OKEN Scanner

3. Se preiau datele din problema precedentă, cu deosebirea că societatea de leasing aparține unui grup străin care are sediul permanent în România. Decontările se fac în lei, în funcție de cursul de schimb stipulat în facturile fiscale întocmite de către finanțator (locator).

Notă: Dacă în contractul de leasing se prevede ca decontările să se facă în funcție de cursul de schimb la momentul plății efective, este posibil să apară diferențe de preț favorabile (cont 7588) sau nefavorabile (cont 6588) între cursul din momentul facturării și cel existent la data plății.

Veniturile și cheltuielile cu dobânzile aferente ratei de leasing nu au fost înregistrate în conturile de venituri și cheltuieli în avans, ci au fost recunoscute ca și venituri și cheltuieli cu dobânzile pe măsura facturării acestora.

Reflectarea în contabilitatea utilizatorului (locatarului) a operațiunilor de leasing financiar intern:

- Primirea autoturismului, conform contractului de leasing intern: 20.000 x 3,60 = 72.000 lei

2133		Mijloace de transport	72.000		
	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate			72.000

- Primirea facturii fiscale privind avansul și comisionul de administrare de la locator :

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate (3.000 x 3,60)	10.800		
628		Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți (400 x 3,60)	1.440		
4426		TVA deductibilă (12.240 x 19%)	2.326		
	404	Furnizori de imobilizări			14.566

- Achitarea facturii privind avansul și comisionul :

404		Furnizori de imobilizări	14.566		
	5121	Conturi la bănci în lei			14.566

- Primirea facturii fiscale privind rata 1 de la locatorul intern, la cursul de 3,65 lei/euro :

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate (2.000 x 3,60)	7.200		
666		Cheltuieli privind dobânzile (425 x 3,65)	1.551		
6588		Alte cheltuieli de exploatare 2.000 x (3,65-3,60)	100		
4426		TVA deductibilă (7.300 x 19%)	1.387		
	404	Furnizori de imobilizări			10.238

- Achitarea facturii privind rata 1 :

404		Furnizori de imobilizări	10.238		
	5121	Conturi la bănci în lei			10.238

- Amortizarea lunară a autoturismului : A_l = 72.000 : (4 ani x 12 luni) = 1.500 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	1.500		
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			1.500

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea primelor de asigurare anuale: 2.400 x 3,60 lei/euro = 8.640 lei

613		Cheltuieli cu primele de asigurare		8.640	
	5121	Conturi la bănci în lei			8.640

- Primirea facturii fiscale privind rata 2 de la locatorul intern, la cursul de 3,60 lei/euro :

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate	(2.000 x 3,60)	7.200	
666		Cheltuieli privind dobânzile	(375 x 3,60)	1.350	
4426		TVA deductibilă	(7.200 x 19%)	1.368	
	404	Furnizori de imobilizări			9.918

- Achitarea facturii privind rata 2 :

404		Furnizori de imobilizări		9.918	
	5121	Conturi la bănci în lei			9.918

❒ Notă: Operațiile se repetă până la expirarea contractului de leasing.

- La expirarea contractului, utilizatorul (locatarul) își exercită opțiunea de cumpărare a autoturismului, la valoarea reziduală de 5.000 euro :

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate	(5.000 x 3,60)	18.000	
6588		Alte cheltuieli de exploatare	5.000 x (3,70-3,60)	500	
4426		TVA deductibilă	(18.500 x 19%)	3.515	
	404	Furnizori de imobilizări			22.015

- Achitarea facturii privind valoarea reziduală a autoturismului :

404		Furnizori de imobilizări		22.015	
	5121	Conturi la bănci în lei			22.015

- Înregistrarea taxelor vamale, în cotă de 10% din valoarea inițială a autoturismului (20.000 x 10% x 3,70 lei/euro = 7.400 lei):

2133		Mijloace de transport		7.400	
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			7.400

- Achitarea TVA și a taxelor vamale:
  TVA = (valoarea reziduală + taxele vamale) x 19% = (18.500 + 7.400) x 19% = 4.921 lei

4426		TVA deductibilă		4.921	
446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		7.400	
	5121	Conturi la bănci în lei			12.321

Scanned with OKEN Scanner

B) **Contracul de leasing operațional** (de exploatare) este orice tip de alt contract de leasing decât cel financiar:

- ❒ rata de leasing este compusă din cota-parte din amortizarea calculată legal plus un profit stabilit prin negociere;
- ❒ amortizarea se calculează de finațator, cu posibilitatea amortizării întregii valori a bunului minus valoarea reziduală (valoarea la care se face transferul dreptul de proprietate al bunului) pe parcursul duratei contractului, dar nu mai puțin de 3 ani.

1. O societate de leasing încheie cu un utilizator un contract de leasing operațional pentru o mașină de alezat achiziționată cu prețul de 14.400 lei plus TVA, care are durata normală de funcționare de 12 ani. Durata contractului este de 3 ani. Marja de profit negociată este de 1% pe lună din valoarea mașinii. Decontările se efectuează prin bancă. La expirarea contractului se convine vânzarea către locatar a mașinii la valoarea reziduală.

a) În contabilitatea societății de leasing (locatorului):

- Achiziționarea mașinii de alezat:

2131		Echipamente tehnologice		14.400	
4426		TVA deductibilă		2.736	
	404	Furnizori de imobilizări			17.136

- Achitarea facturii cu ordin de plată:

404		Furnizori de imobilizări	17.136	
	5121	Conturi la bănci în lei		17.136

- Facturarea ratei lunare de leasing (14.400 : 144 luni)+(14.400 x 1%) = 100+144 = 244 lei

4111		Clienți	290	
	706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		244
	4427	TVA colectată		46

- Încasarea ratei de leasing facturate:

5121		Conturi la bănci în lei	290	
	4111	Clienți		290

- Amortizarea lunară a mașinii predate utilizatorului: 14.400 : 144 luni = 100 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	100	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		100

Scanned with OKEN Scanner

- Vânzarea mașinii la expirarea contractului la valoarea reziduală 14.400 - (100 x 36 luni) = 14.400 - 3.600 = 10.800 lei :

461		Debitori diverși	12.852	
	7583	Venituri din vânz. activelor și alte operații de capital		10.800
	4427	TVA colectată		2.052

- Scoaterea din evidență a mașinii predate în leasing, apoi vândute:

2813		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (100 x 36 luni)	3.600	
6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital (14.400 - 3.600)	10.800	
	2131	Echipamente tehnologice		14.400

- Încasarea creanței de la locatar privind vânzarea mașinii:

5121		Conturi la bănci în lei	12.852	
	461	Debitori diverși		12.852

b) <u>În contabilitatea utilizatorului (locatarului):</u>

- Valoarea totală a ratelor de leasing: 244 x 36 luni = 8.784 lei

8036		Redevențe, locații de gest., chirii și alte datorii asimilate	8.784	

- Primirea facturii privind rata lunară de leasing:

612		Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	244	
4426		TVA deductibilă	46	
	401	Furnizori		290

- Achitarea facturii privind redevența lunară:

401		Furnizori	290	
	5121	Conturi la bănci în lei		290

- Scăderea ratei achitate din evidența extrabilanțieră:

	8036	Redevențe, locații de gest., chirii și alte datorii asimilate		244

❒ Notă: Ultimele 3 operații se repetă lunar, până la expirarea contractului de leasing.

Scanned with OKEN Scanner

- Cumpărarea mașinii de alezat la expirarea contractului la valoarea reziduală:

2131		Echipamente tehnologice	10.800		
4426		TVA deductibilă	2.052		
	404	Furnizori de imobilizări		12.852	

- Achitarea facturii privind mașina cumpărată:

404		Furnizori de imobilizări	12.852	
	5121	Conturi la bănci în lei		12.852

- Reîntregirea valorii activului, până la nivelul costului de achiziție inițial (100 x 36 luni) :

2131		Echipamente tehnologice	3.600	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		3.600

2. SC Dumbrava SRL Cluj-Napoca preia în leasing operațional un autoturism de la o societate de leasing cu sediul în străinătate. Locatarul (utilizatorul) este o societate plătitoare de TVA Pe baza contractului de leasing operațional extern se prezintă următoarele informații:

- Valoarea de intrare a autoturismului (preț CIP) : 20.000 euro.
- Durata normală de funcționare: 4 ani.
- Valoarea reziduală: 20.000 x 25% = 5.000 euro.
- Durata contractului de leasing operațional: 3 ani.
- Număr de rate: 2 rate/an x 3 ani = 6 rate.
- Impozit pe veniturile obținute de nerezidenți: 15%

- Amorizarea anuală: 20.000 : 4 ani = 5.000 euro
- Marja de profit anuală : 20.000 x 5% = 1.000 euro

Specificație	Data	Amortizare (euro)	Marjă de profit (euro)	Rată (euro)	TVA (lei)	Impozit nerezidenți (lei)	Curs valutar (lei/euro)
0	1	2	3	2	4	5	6
Rata 1	30.06.200N	2.500	500	3.000	2.052	270	3,60
Rata 2	31.12.200N	2.500	500	3.000	2.080	274	3,65
Rata 3	30.06.200N+1	2.500	500	3.000	2.052	270	3,60
Rata 4	31.12.200N+1	2.500	500	3.000	2.109	278	3,70
Rata 5	30.06.200N+2	2.500	500	3.000	2.109	278	3,70
Rata 6	31.12.200N+2	2.500	500	3.000	2.080	274	3,65
Total		20.000	3.000	18.000	12.482	1.644	

Scanned with OKEN Scanner

Reflectarea în contabilitatea utilizatorului (locatarului) a operațiunilor de leasing operațional extern:

- Primirea facturii privind rata 1 de leasing : 3.000 x 3,60 lei/euro = 10.800 lei

612		Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		10.800	
	401	Furnizori			10.800

- Autofacturarea de către utilizator (locatar) a TVA aferentă ratei 1 de leasing, la data primirii facturii de la prestatorul extern: 10.800 x 19% = 2.052 lei

4426		TVA deductibilă		2.052	
	4427	TVA colectată			2.052

- Reținerea impozitului pe veniturile nerezidenților, în momentul primirii facturii de la locatorul extern : 500 x 3,60 lei/euro x 15% = 270 lei

401		Furnizori		270	
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			270

- Virarea impozitului pe veniturile nerezidenților, până la data de 25 a lunii următoare:

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		270	
	5121	Conturi la bănci în lei			270

- Achitarea facturii privind rata 1, mai puțin impozitul pe veniturile nerezidenților, la cursul de 3,65 lei/euro :

401		Furnizori	(3.000 - 500 x 15%) x 3,60	10.530	
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar		146,25	
	5124	Conturi la bănci în valută	(3.000 - 500 x 15%) x 3,65		10.676,25

❒ Notă: Operațiile de mai sus se repetă până la expirarea contractului de leasing.

- Transferul dreptului de proprietate, atunci când există opțiunea de cumpărare a autoturismului, cursul valutar : 3,60 lei/euro (5.000 x 3,60 = 18.000 lei)

2133		Mijloace de transport		18.000	
	404	Furnizori de imobilizări			18.000

- Înregistrarea taxelor vamale, în cotă de 10% din prețul CIP al autoturismului (20.000 x 10% x 3,60 lei/euro = 7.200 lei):

2133		Mijloace de transport		7.200	
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			7.200

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea TVA și a taxelor vamale
  - TVA = (18.000 + 7.200) x 19% = 4.788 lei

4426		TVA deductibilă	4.788		
446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	7.200		
	5121	Conturi la bănci în lei			11.988

- Achitarea facturii privind valoarea reziduală a autoturismului, la cursul de schimb de 3,55 lei/euro:

404		Furnizori de imobilizări (5.000 x 3,60 lei/euro)	18.000		
	5121	Conturi la bănci în lei (5.000 x 3,55 lei/euro)			17.750
	765	Venituri din diferențe de curs valutar			250

✓ TERENURI ȘI AMENAJĂRI DE TERENURI

1. Se achiziționează un teren cu prețul de 3.000 lei plus TVA, care se achită cu ordin de plată. Ulterior, terenul se vinde cu 4.000 lei plus TVA, încasarea făcându-se cu ordin de plată.

- Achiziționarea terenului:

2111		Terenuri	3.000		
	404	Furnizori de imobilizări			3.000
4426		TVA deductibilă	570		
	4427	TVA colectată			570

- Achitarea facturii:

404		Furnizori de imobilizări	3.000		
	5121	Conturi la bănci în lei			3.000

- Vânzarea terenului:

461		Debitori diverși	4.000		
	7583	Venituri din vânzarea activelor			4.000
4426		TVA deductibilă	760		
	4427	TVA colectată			760

- Scoaterea din evidență a terenului vândut:

6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte op. de capital	3.000		
	2111	Terenuri			3.000

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei		4.000	
	461	Debitori diverși			4.000

2. O entitate încheie un contract cu o firmă specializată pentru executarea unor lucrări de desecare a unui teren. Lucrările de amenajare sunt facturate la suma de 6.000 lei plus TVA, apoi se face recepția finală. Investiția se amortizează într-o perioadă de 10 ani, după care se scoate din evidență.

- Înregistrarea facturii privind investiția realizată:

231		Imobilizări corporale în curs de execuție		6.000	
4426		TVA deductibilă		1.140	
	404	Furnizori de imobilizări			7.140

- Achitarea facturii cu ordin de plată:

404		Furnizori de imobilizări		7.140	
	5121	Conturi la bănci în lei			7.140

- Recepția lucrărilor de desecare a terenului:

2112		Amenajări de terenuri		6.000	
	231	Imobilizări corporale în curs de execuție			6.000

- Amortizarea lunară a amenajărilor de terenuri:

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		50	
	2811	Amortizarea amenajărilor de terenuri			50

- Scoaterea din evidență a amenajărilor complet amortizate:

2811		Amortizarea amenajărilor de terenuri		6.000	
	2112	Amenajări de terenuri			6.000

Scanned with OKEN Scanner

✓ LUCRĂRI DE MODERNIZARE A IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Lucrările de modernizare a imobilizărilor corporale au ca scop îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali în vederea obținerii de venituri suplimentare. Amortizarea acestor investiții se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare rămase cu până la 10%. Dacă lucrările se fac după expirarea acestei durate, o comisie tehnică va stabili o nouă durată de utilizare.

1. Se hotărăște modernizarea unei mașini pentru fabricarea hârtiei care are valoarea contabilă de 12.000 lei. În acest scop, se cumpără componente de 3.000 lei plus TVA, care se încorporează în echipamentul supus modernizării. Durata normală de utilizare a mașinii este de 10 ani, iar durata rămasă, de 4 ani. Amortizarea investiției se face pe durata rămasă.

- Cumpărarea accesoriilor:

3024 4426		Piese de schimb TVA deductibilă		3.000 570	
	401	Furnizori			3.570

- Achitarea facturii cu ordin de plată:

401		Furnizori		3.570	
	5121	Conturi la bănci în lei			3.570

- Încorporarea accesoriilor în valoarea activelor modernizate:

2131		Echipamente tehnologice		3.000	
	3024	Piese de schimb			3.000

- Amortizarea lunară a mașinii pe durata rămasă, după efectuarea modernizării:
  AI = (12.000 : 10 x 12) + (3.000 : 4 x 12) = 100 + 62,50 = 162,50 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		162,50	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			162,50

- **Variantă**: amortizarea lunară a mașinii modernizate, dacă durata de utilizare crește cu 10% : AI = (12.000 : 10 x 12) + (3.000 : 5 x 12) = 100 + 50 = 150 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		150	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			150

Scanned with OKEN Scanner

2. Se hotărăște modernizarea unei mașini pentru fabricarea hârtiei care are valoarea contabilă de 12.000 lei. Durata normală de utilizare a mașinii este de 10 ani, iar durata rămasă, de 4 ani. Lucrările de modernizare se realizează de către un terț, care facturează aceste lucrări la valoarea de 3.000 lei plus TVA, achitarea făcându-se cu ordin de plată. Amortizarea investiției se face pe durata rămasă.

- Înregistrarea facturii privind lucrările de modernizare:

231		Imobilizări corporale în curs de execuție	3.000		
4426		TVA deductibilă	570		
	404	Furnizori de imobilizări			3.570

- Recepția lucrărilor de modernizare a mașinii:

2131		Echipamente tehnologice	3.000		
	231	Imobilizări corporale în curs de execuție			3.000

- Achitarea facturii cu ordin de plată:

404		Furnizori de imobilizări	3.570		
	5121	Conturi la bănci în lei			3.570

- Amortizarea lunară a mașinii modernizate pe durata rămasă: 12.000 : 120 luni + 3.000 : : 48 luni = 162,50

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	162,50		
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			162,50

✓ VÂNZAREA-CUMPĂRAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE CU PLATA ÎN RATE

1. O societate comercială vinde în două rate o autocamionetă utilizată pentru transport cu prețul de vânzare de 50.000 plus TVA. Valoarea contabilă a mijlocului de transport este de 80.000 lei, iar amortizarea cumulată, de 60.000 lei. Prima rată se achită în numerar în momentul vânzării, iar a doua se achită prin bancă în termen de trei luni. Dobânda lunară este de 1%, care se achită împreună cu rata a doua.

a) <u>În contabilitatea vânzătorului:</u>

- Facturarea mijlocului de transport:

461		Debitori diverși	60.392,50		
	7583	Venituri din vânz. activelor și alte op. de capital			50.000
	4427	TVA colectată (50.000 : 2 x 19%)			4.750
	4428	TVA neexigibilă			4.750
	472	Venituri înreg în avans (59.500 : 2 x 1% x 3 luni)			892,50

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea primei rate: (59.500 : 2)

5311		Casa în lei		29.750	
	461	Debitori diverși			29.750

- Scoaterea din evidență a autocamionetei vândute:

2813		Amortizarea instal, mij. de transp, animale și plantațiilor		60.000	
6853		Cheltuieli privind activele cedate și alte op. de capital		20.000	
	2133	Mijloace de transport			80.000

- Încasarea ratei a doua și a dobânzii: (29.750 + 892,50)

5121		Conturi la bănci în lei		30.642,50	
	461	Debitori diverși			30.642,50

- Includerea în venituri a dobânzii încasate :

472		Venituri înregistrate în avans		892,50	
	766	Venituri din dobânzi			892,50

- Regularizarea TVA aferentă ratei încasate:

4428		TVA neexigibilă		4.750	
	4427	TVA colectată			4.750

b) <u>În contabilitatea cumpărătorului</u>

- Achiziționarea mijlocului de transport:

2133		Mijloace de transport		50.000	
4426		TVA deductibilă		4.750	
4428		TVA neexigibilă		4.750	
471		Cheltuieli înregistrate în avans		892,50	
	404	Furnizori de imobilizări			60.392,50

- Achitarea primei rate la primirea facturii:

404		Furnizori de imobilizări		29.750	
	5311	Casa în lei			29.750

- Achitarea ratei a doua și a dobânzii:

404		Furnizori de imobilizări		30.642,50	
	5121	Conturi la bănci în lei			30.642,50

Scanned with OKEN Scanner

- Includerea în cheltuieli a dobânzii achitate:

666		Cheltuieli privind dobânzile		892,50	
	471		Cheltuieli înregistrate în avans		892,50

- Regularizarea TVA aferentă ratei achitate:

4426		TVA deductibilă		4.750	
	4428		TVA neexigibilă		4.750

✓ AVANSURI ACORDATE PENTRU IMOBILIZĂRI CORPORALE

În cazul în care se acordă avansuri pentru imobilizări corporale, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea.[10]

Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturilor de avans, la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri .[11]

1. Se acordă prin virament bancar un avans pentru un computer în sumă de 1.000 lei. În termen de 5 zile lucrătoare, furnizorul emite factura fiscală aferentă avansului. Ulterior, se livrează computerul în valoare de 4.000 lei, TVA 19%, conform facturii fiscale și se emite, concomitent, factura „în roșu", pentru stornarea facturii de avans. Decontarea se face cu ordin de plată.

- Acordarea avansului:

232		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale		1.000	
	5121		Conturi la bănci în lei		1.000

- Înregistrarea facturii fiscale aferente avansului acordat:

  - TVA aferentă avansului, calculată cu ajutorul procedeului sutei majorate:
    1.000 x 19 : 119 = 160 lei
  - Avansul net : 1.000 - 160 = 840 lei

4426		TVA deductibilă		160	
	232		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale		160

- Achiziționarea computerului:

2132		Aparate și instalații de măsurare, control și reglare		4.000	
4426		TVA deductibilă		760	
	404		Furnizori de imobilizări		4.760

10) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat, art. 155, alin. (7).
11) Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, actualizat, Titlul VI, Cap. XIII, pct. 61.

Scanned with OKEN Scanner

- Înregistrarea facturii de stornare aferentă avansului acordat:

232		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	840		
4426		TVA deductibilă	160		
	404	Furnizori de imobilizări		1.000	

- Achitarea restului de plată: 4.760 - 1.000 = 3.760 lei

404		Furnizori de imobilizări	3.760	
	5121	Conturi la bănci în lei		3.760

Notă: Dacă factura se emite în momentul acordării avansului, se poate efectua următoarea înregistrare:

232		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	840	
4426		TVA deductibilă	160	
	5121	Conturi la bănci în lei		1.000

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE DE NATURA OBIECTELOR DE INVENTAR

Pentru a fi încadrate în categoria activelor imobilizate, bunurile trebuie să aibă durata de utilizare mai mare de un an și valoarea de intrare mai mare decât limita minimă prevăzută de lege. Ca urmare a faptului că această valoare limită se actualizează periodic, pot exista situații în care valoarea de intrare a imobilizărilor corporale să rămână mai mică decât această limită minimă. În acest caz, imobilizările respective vor fi menținute în contabilitate ca imobilizări corporale de natura obiectelor de inventar. Valoarea rămasă neamortizată se va recupera prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă de maximum trei ani. După amortizarea completă, aceste active se pot scoate din evidența imobilizărilor corporale pentru a se transfera în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar. La scoaterea din folosință se vor aplica regulile de casare ale obiectelor de inventar. Nu se transferă la obiecte de inventar imobilizările corporale care nu au însușiri comune obiectelor de inventar, cum ar fi: construcțiile, mijloacele de treansport, instalațiile etc.

1. Se constată că un televizor care are valoarea contabilă de 500 lei și o amortizare cumulată de 260 lei, nu mai îndeplinește condiția de valoare pentru menținerea acestuia în categoria imobilizărilor corporale. Consiliul de administrație al entității hotărăște amortizarea acestuia în doi ani, după care se trece în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar.

- Înregistrarea televizorului într-un analitic distinct de imobilizări corporale de natura obiectelor de inventar:

214		Mobilier, aparatură birotică, echip de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (analitic)	500	
	214	Mobilier, ap birotică, echip. de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		500

Scanned with OKEN Scanner

- Transferarea amortizării calculate într-un analitic distinct:

2814		Amortizarea altor imobilizări corporale	260		
	2814	Amortizarea altor imobilizări corporale (analitic)			260

- Amortizarea lunară a televizorului: (500 - 260) : 24 luni

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	10		
	2814	Amortizarea altor imobilizări corporale (analitic)			10

- Scoaterea din evidență a televizorului complet amortizat:

2814		Amortizarea altor imobilizări corporale (analitic)	500		
	214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (analitic)			500

- Evidența extrabilanțieră a televizorului până la scoarerea acestuia din folosință:

8039		Stocuri de natura obiectelor de inventar	500		

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE DONATE

1. Se încheie un act de donație pentru un strung înregistrat la valoarea contabilă de 20.000 lei, amortizarea cumulată fiind de 15.000 lei.

- Acordarea donației:

2813		Amortizarea instal, mij.de transp, animale și plantațiilor	15.000		
6582		Donații și subvenții acordate	5.000		
	2131	Echipamente tehnologice			20.000

- TVA aferentă valorii rămase, care se include în cheltuieli nedeductibile fiscal : 5.000 x 19% = 950 lei

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	950		
	4427	TVA colectată			950

Scanned with OKEN Scanner

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE DISTRUSE DE CALAMITĂȚI

1. Se înregistrează scoaterea din evidență a unui depozit distrus de inundații, care are valoarea contabilă de 60.000 lei și amortizarea cumulată de 20.000 lei.

2812		Amortizarea construcțiilor	20.000		
671		Cheltuieli priv. calamitățile și alte evenim. extraordinare	40.000		
	212	Construcții		60.000	

✓ IMOBILIZĂRI CORPORALE CONSTATATE LIPSĂ LA INVENTARIERE

Baza de impozitare aferentă TVA pentru mijloacele fixe constatate lipsă la inventariere se stabilește astfel:

a) dacă lipsurile nu sunt imputabile, baza de impozitare este valoarea rămasă. Dacă mijloacele fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero.

b) dacă lipsurile sunt imputabile, baza de impozitare este suma imputată, dar nu mai puțin decât valoarea rămasă.[12]

Cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale lipsă din gestiune sau distruse este cheltuială deductibilă fiscal, numai în măsura în care această cheltuială este acoperită de valoarea recuperată în baza contractelor de asigurare încheiate.

Diferența de cheltuială care execede valorii recuperate este nedeductibilă fiscal, inclusiv TVA, după caz.[13]

1. Se înregistrează lipsa la inventar, din motive neimputabile, a unui autoturism care are valoarea contabilă de 50.000 lei și valoarea amortizată de 40.000 lei.

- Lipsa la inventar:

2813		Amortizarea instal, mij. de transp, animale și plantațiilor	40.000		
6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital	10.000		
	2133	Mijloace de transport		50.000	

- TVA aferentă valorii rămase a autoturismului : 10.000 x 19% = 1.900 lei

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	1.900		
	4427	TVA colectată		1.900	

12) Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat, Titlul VI, Cap.VII, pct. 21.
13) Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat, Titlul II, Cap. II, pct. 42.

Scanned with OKEN Scanner

3.7. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

3.7.1. NOȚIUNI GENERALE

Imobilizările financiare sunt investiții financiare care cuprind acțiuni și alte titluri cumpărate și deținute pe termen lung, precum și creanțe imobilizate, cum ar fi împrumuturile și garanțiile acordate pe termen lung.

Imobilizările financiare prezintă următoarele caracteristici:

- nu au structură materială;
- reprezintă sume bănești imobilizate pe termen lung în afara entității;
- generează venituri financiare sub forma dividendelor, dobânzilor etc.
- nu se amortizează pentru că nu suferă deprecieri ireversibile;
- pot fi supuse unor deprecieri temporale reversibile, pentru care se constituie ajustări pentru pierderea de valoare.

Imobilizările financiare se pot grupa astfel:

- **Acțiunile deținute la entitățile afiliate** sunt drepturile sub formă de acțiuni sau alte titluri deținute pe termen lung în capitalul altei entități, în scopul obținerii de avantaje economice prin veniturile financiare încasate și prin controlul și influența semnificativă exercitate asupra societății respective.

  Titlurile deținute în capitalul entităților asociate într-o proporție de 20-50% asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative asupra politicii operaționale sau financiare a unei entități.

  Entitatea asociată este entitatea în care investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici asociere în participație, nici filială a acestuia.

  Entitatea care deține controlul asupra unei alte entități este *societatea-mamă*, iar cealaltă se numește *filială*.

  Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei entități pentru a obține beneficii din activitatea ei. Se consideră că există control, atunci când se deține peste 50% din drepturile de vot în conducerea filialei.

  Societatea-mamă împreună cu filialele acesteia reprezintă *un grup de entități*.

- **Interesele de participare** reprezintă drepturi deținute în capitalul altei societăți comerciale în scopul obținerii de venituri financiare, fără intervenția în gestiunea societăților la care sunt deținute titlurile.

  Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă *interes de participare*, atunci când depășește un procentaj de 20%.

Scanned with OKEN Scanner

- **Creanțele imobilizate** sunt reprezentate de:
  - ❒ Sumele datorate de filiale - care sunt împrumuturile acordate entităților de la care s-au achiziționat titluri sau interese de participare, sub formă de ajutoare financiare;
  - ❒ Împrumuturile acordate pe termen lung - care sunt sume de bani acordate terților pe baza unor contracte de împrumut, pentru obținerea de dobânzi;
  - ❒ Creanțele aferente contractelor de leasing financiar;
  - ❒ Alte creanțe imobilizate: garanții, depozite bancare, cauțiuni etc.
  - ❒ Dobânzi aferente creanțelor imobilizate.

Imobilizările financiare recunoscute ca active se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Cheltuielile accesorii privind achiziționarea imobilizărilor financiare se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului financiar.

3.7.2. CONTURI UTILIZATE

Conturile din grupa **26** *"Imobilizări financiare"* care reflectă existența și mișcarea imobilizăriolor financiare sunt prezentate mai jos:

Contul 261 „Acțiuni deținute la entități afiliate"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența titlurilor de participare deținute la filiale din cadrul grupului.

În **DEBIT** se înregistrează:

- » valoarea titlurilor de participare dobândite prin achiziție (269, 404, 5121, 5124, 5311, 5314) sau prin aport la capitalul social al filialelor din cadrul grupului (205, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233, 301 la 303, 331, 332, 341 la 356, 361, 371, 381);
- » diferența în plus dintre valoarea de aport și valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale și corporale aportate (1068);
- » valoarea titlurilor primite ca urmare a reinvestirii dividendelor cuvenite din profitul net (7611).

În **CREDIT** se înregistrează:

- » valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute (6641);
- » diferența dintre valoarea titlurilor cedate sau retrase și valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale și corporale aportate (1068).

SOLDUL debitor reprezintă valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 263 „Interese de participare"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența titlurilor sub formă de interese de participare, pe care entitatea le deține în vederea realizării de venituri financiare.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea titlurilor imobilizate dobândite prin achiziție (269, 404, 5121, 5124, 5311, 5314) sau prin aport (205, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233, 301, 302, 303, 331, 332, 341 la 356, 361, 371, 381);

» valoarea titlurilor primite ca urmare a reinvestirii dividendelor cuvenite din profitul net (7613).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea contabilă a titlurilor imobilizate vândute (6641);

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea titlurilor sub formă de interese de participare deținute.

Contul 265 „Alte titluri imobilizate"

După conținutul economic este un *cont de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența altor titluri de valoare deținute pe o perioadă îndelungată în vederea realizării de venituri financiare.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea titlurilor imobilizate dobândite prin achiziție (269, 404, 5121, 5124, 5311, 5314) sau prin aport (205, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233, 301, 302, 303, 331, 332, 341 la 356, 361, 371, 381);

» diferența în plus dintre valoarea de aport și valoarea neamortizată a activelor aportate (1068).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea contabilă a titlurilor imobilizate vândute (6641).

» diferența dintre valoarea titlurilor cedate sau retrase și valoarea neamortizată a activelor aportate (1068).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea altor titluri imobilizate existente.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile 2671 - 2679 „Creanțe imobilizate"

După conținutul economic sunt *conturi de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența creanțelor legate de participații, a împrumuturilor acordate pe termen lung și a altor creanțe imobilizate, cum ar fi: depozite, garanții, dobânzi etc.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » valoarea ajutoarelor financiare și a împrumuturilor acordate pe termen lung (269, 5121, 5124, 5311, 5314);
- » dobânzile aferente creanțelor imobilizate (763);
- » valoarea împrumuturilor acordate și a dobânzilor aferente pentru bunurile cedate în regim de leasing financiar (211, 212, 2131 la 2134, 214, 472);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate în valută, rezultate din evaluarea acestora la cursul de la închiderea exercițiului financiar (765).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » valoarea creanțelor imobilizate și a dobânzilor aferente încasate (5121, 5124, 5311, 5314);
- » valoarea pierderilor din creanțe imobilizate (663);
- » valoarea dobânzii facturate de locator, în cazul leasingului financiar (411);
- » avansul și ratele recunoscute la venituri pentru bunurile cedate în leasing financiar (6583, 6588);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate în valută, rezultate în urma încasării creanțelor sau din evaluarea acestora la cursul de la închiderea exercițiului financiar (665).

SOLDUL debitor al conturilor reprezintă valoarea creanțelor imobilizate existente.

Conturile 2691-2693 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"

După conținutul economic este un *cont rectificativ de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența vărsămintelor de efectuat cu ocazia achiziționării imobilizărilor financiare.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele datorate pentru achiziționarea imobilizărilor financiare (261, 263, 265);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumuturilor și datoriilor în valută la cursul de la închiderea exercițiului (665).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele plătite pentru imobilizări financiare (5121, 5124, 5311, 5314);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor și datoriilor în valută constatate la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea împrumuturilor și datoriilor (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare achiziționate.

Scanned with OKEN Scanner

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea imobilizărilor financiare: **663** *"Pierderi din creanțe legate de participații"*, **6641***"Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"*, **7611***"Venituri acțiuni deținute la entitățile afiliate"*, **7613***"Venituri din interese de participare"*, **763***"Venituri din creanțe imobilizate"*, **7641***"Venituri din imobilizări financiare cedate"*.

3.7.3. OPERAȚII PRIVIND IMOBILIZĂRILE FINANCIARE

✓ TITLURI IMOBILIZATE

1. O societate mamă achiziționează de la o filială din cadrul grupului 20.000 acțiuni cu prețul de 1 leu bucata. Se achită prin bancă suma de 15.000 lei, restul se va achita ulterior prin aceeași modalitate. Comisionul achitat societății de valori mobiliare care a instrumentat tranzacția este de 1%. În anul următor se încasează cu ordin de plată dividende în sumă de 5.000 lei. Ulterior se vând 1.000 de acțiuni cu prețul de 1,50 lei bucata, încasarea făcându-se ulterior în numerar. Titlurile vândute se scot din evidență la prețul de cumpărare.

- Achiziționarea titlurilor:

261		Acțiuni deținute la entitățile afiliate	20.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		15.000
	2691	Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate		5.000

- Achitarea comisionului:

622		Cheltuieli cu comisioanele și onorariile	200	
	5121	Conturi la bănci în lei		200

- Achitarea ulterioară a vărsămintelor neefectuate:

2691		Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate	5.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		5.000

- Încasarea dividendelor:

5121		Conturi la bănci în lei	5.000	
	7611	Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate		5.000

- Vânzarea acțiunilor: 1.000 x 1,50 lei/acțiune = 1.500 lei

461		Debitori diverși	1.500	
	7641	Venituri din imobilizări financiare cedate		1.500

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea creanței:

5311		Casa în lei		1.500	
	461	Debitori diverși			1.500

- Scoaterea din evidență a titlurilor: 1.000 x 1leu/acțiune = 1.000 lei

6641		Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate		1.000	
	261	Acțiuni deținute la entitățile afiliate			1.000

2. O societate comercială depune un aport în natură, sub formă de interese de participare la capitalul social al unei alte entități, un strung la valoarea contabilă de 4.000 lei, amortizarea cumulată fiind de 3.000 lei, iar valoarea de aport de 1.500 lei. În anul următor se încasează prin bancă dividende în sumă de 600 lei.

- Scoaterea din evidență a strungului și înregistrarea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare:

2813		Amortizarea instalațiilor...		3.000	
263		Interese de participare		1.000	
	2131	Echipamente tehnologice			4.000

- Diferența dintre valoarea de aport și valoarea rămasă a strungului (1.500 - 1.000):

263		Interese de participare		500	
	1068	Alte rezerve			500

sau :

263		Interese de participare		500	
	7583	Venituri din alte operații de capital			500

- Încasarea dividendelor:

5121		Conturi la bănci în lei		600	
	7613	Venituri din interese de participare			600

4. O societate comercială depune un aport în natură la capitalul social al unei entități un strung la valoarea contabilă de 4.000 lei, amortizarea cumulată fiind de 3.000 lei, iar valoarea de aport este de 800 lei. Investiția de capital nu depășește 20% din capitalul entității de la care s-au dobândit acțiunile.

Scanned with OKEN Scanner

- Scoaterea din evidență a strungului și înregistrarea titlurilor imobilizate:

265		Alte titluri imobilizate		800	
2813		Amortizarea instalațiilor...		3.000	
1068		Alte rezerve		200	
	2131	Echipamente tehnologice			4.000

sau:

265		Alte titluri imobilizate		800	
2813		Amortizarea instalațiilor ...		3.000	
6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital		200	
	2131	Echipamente tehnologice			4.000

✓ CREANȚE IMOBILIZATE

1. O societate mamă acordă unei filiale din cadrul grupului un împrumut de 10.000 lei pe o durată de 2 ani cu o dobândă preferențială de 10% pe an. Împrumutul se restituie în 2 tranșe egale la sfârșitul fiecărui an, când se încasează și dobânzile anuale. Ulterior, filiala a intrat în stare de faliment, de aceea nu s-au mai încasat rata din anul al doilea și dobânda aferentă, care se includ în pierderi.

- Acordarea împrumutului prin bancă:

2671		Sume datorate de entitățile afiliate		10.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			10.000

- Încasarea dobânzii în primul an: 10.000 x 10% = 1.000 lei

5121		Conturi curente la bănci		1.000	
	763	Venituri din creanțe imobilizate			1.000

- Rambursarea primei rate a împrumutului: 10.000 : 2 = 5.000 lei

5121		Conturi la bănci în lei		5.000	
	2671	Sume datorate de entitățile afiliate			5.000

- Dobânda cuvenită în anul al doilea: 5.000 x 10% = 500 lei

2672		Dobânda aferentă sumelor datorate entitățile afiliate		500	
	763	Venituri din creanțe imobilizate			500

- Includerea la pierderi a dobânzii nerecuperate:

663		Pierderi din creanțe legate de participații		500	
	2672	Dobânda aferentă sumelor datorate entitățile afiliate			500

Scanned with OKEN Scanner

- Includerea la pierderi a ratei nerecuperate:

663	2671	Pierderi din creanțe legate de participații Sume datorate de entitățile afiliate		5.000	5.000

2. O entitate acordă unui terț un împrumut de 20.000 lei pe un termen de 2 ani, cu o dobândă anuală de 15%, care trebuie să se achite la sfârșitul fiecărui an. Dobânda din primul an se încasează cu întârziere, adică în cursul celui de-al doilea an.

- Acordarea cu ordin de plată a împrumutului:

2675	5121	Împrumuturi acordate pe termen lung Conturi la bănci în lei		20.000	20.000

- Înregistrarea dobânzii cuvenite în primul an: 20.000 x 15% = 3.000 lei

2676	763	Dobânda aferentă împrumut. acordate pe termen lung Venituri din creanțe imobilizate		3.000	3.000

- Încasarea dobânzii restante:

5121	2676	Conturi la bănci în lei Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung		3.000	3.000

- Încasarea dobânzii din anul al doilea:

5121	763	Conturi la bănci în lei Venituri din creanțe imobilizate		3.000	3.000

- Rambursarea împrumutului:

5121	2675	Conturi la bănci în lei Împrumuturi acordate pe termen lung		20.000	20.000

3. O societate comercială acordă unui terț un împrumut de 10.000 euro pe un termen de un an, la cursul de 3,60 lei/euro, cu o dobândă anuală de 5%, calculată la scadență, când cursul este de 3,80 lei/euro. Dobânda se încasează cu întârziere, la cursul de 3,70 lei/euro. Decontările se fac în euro, cu ordin de plată.

- Acordarea cu ordin de plată a împrumutului: 10.000 x 3,60 lei/euro = 36.000 lei

2675	5124	Împrumuturi acordate pe termen lung Conturi la bănci în valută		36.000	36.000

Scanned with OKEN Scanner

- Înregistrarea dobânzii cuvenite în primul an: 10.000 x 5% x 3,80 lei/euro = 1.900 lei

2676		Dobânda aferentă împrumut. acordate pe termen lung		1.900	
	763	Venituri din creanțe imobilizate			1.900

- Rambursarea împrumutului:

5124		Conturi la bănci în valută (10.000 euro x 3,80 lei/euro)		38.000	
	2675	Împrumuturi acordate pe termen lung (10.000 euro x 3,60 lei/euro)			36.000
	765	Venituri din diferențe de curs valutar			2.000

- Încasarea dobânzii restante:

5124		Conturi la bănci în valută (10.000 euro x 5% x 3,70)		1.850	
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar		50	
	2676	Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung			1.900

4. O societate comercială virează prin bancă o garanție la DISTRIGAZ în sumă de 1.000 lei. Ulterior, se restituie în numerar o parte din garanție în sumă de 200 lei.

- Virarea garanției:

2678		Alte creanțe imobilizate		1.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			1.000

- Restituirea unei părți din garanția depusă:

5311		Casa în lei		200	
	2678	Alte creanțe imobilizate			200

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA ACTIVELOR CIRCULANTE

Un activ se clasifică ca **activ circulant** atunci când:

a) este *achiziționat* sau *produs* pentru *consum propriu* sau în scopul *comercializării* și se așteaptă să fie *realizat* în termen de *12 luni* de la încheierea exercițiului financiar;

b) este reprezentat de *creanțe* aferente *ciclului de exploatare*;

c) este reprezentat de *trezorerie* sau *echivalente de trezorerie* a căror utilizare *nu este restricționată.*

→ Un activ circulant *se așteaptă să fie realizat* atunci când este posibilă utilizarea sau vânzarea acestuia la o valoare realizabilă, adică la un preț de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității entității (ciclului de exploatare).

→ **Ciclul de exploatare** al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare și finalizarea acestora în trezorerie sau sub forma unui echivalent de trezorerie.

→ **Echivalentele de trezorerie** reprezintă investiții financiare pe termen scurt extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Potrivit reglementărilor contabile românești conforme cu directivele europene, **activele circulante** sunt *clasificate* astfel:

(1) *stocuri*, inclusiv valoarea *serviciilor prestate* pentru care *nu a fost* întocmită *factură;*
(2) *investiții pe termen scurt;*
(3) *disponibilități în bănci și casierie.*
(4) *creanțe* (a se vedea din Capitolul 5 „Contabilitatea terților") ;

4.1. CONTABILITATEA STOCURILOR

4.1.1. CARACTERIZAREA GENERALĂ A STOCURILOR

Stocurile sunt active circulante achiziționate sau produse pentru consum propriu sau în scopul comercializării.

În categoria stocurilor se cuprind bunurile și serviciile care, de regulă, se așteaptă să fie realizate în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Stocurile se pot clasifica după mai multe criterii, astfel:

a) După forma fizică și destinație:

- **mărfurile** - sunt stocurile cumpărate în vederea revânzării acestora în aceeași stare sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- **materiile prime** - care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată (reprezintă substanța principală a produselor finite);
- **materialele consumabile** - sunt bunurile care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
- **materialele de natura obiectelor de inventar** - sunt bunurile care nu îndeplinesc condițiile de valoare și/sau de durată pentru a se include în categoria imobilizărilor corporale;
- **produsele** - reprezentate de semifabricate, produse finite și produse reziduale.
  - **semifabricatele** sunt produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al unei alte secții (respectiv, faze de fabricație) sau se livrează terților;
  - **produsele finite** sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
  - **produsele reziduale** sunt reprezentate de *rebuturi, materiale recuperabile* și *deșeuri.*
- **animalele și păsările** - sunt reprezentate de: *animale născute și cele tinere de orice fel* (viței, miei, purcei, mânji etc.) crescute și folosite pentru *reproducție; animalele și păsările la îngrășat* pentru a fi valorificate; *animalele pentru producție* (lână, lapte, blană, ouă); *coloniile de albine;*
- **ambalajele** - sunt stocurile utilizate pentru păstrarea și transportul bunurilor, care includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.
- **producția în curs de execuție** - este reprezentată de producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare ale procesului tehnologic; produsele nesupuseprobelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime; lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate;

Scanned with OKEN Scanner

b) După sursa de proveniență:

- Stocuri **cumpărate**: materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente și amenajări provizorii, animale, ambalaje;
- Stocuri **fabricate**: producție în curs de execuție, semifabricate, produse reziduale, produse finite.

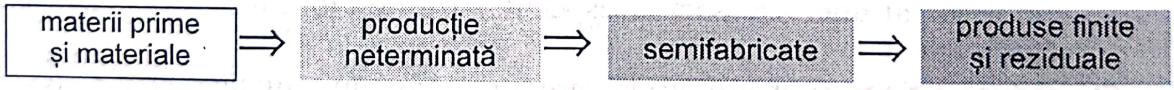
c) După apartenența la patrimoniu:

- Stocuri care **fac parte** din **patrimoniu**, care se pot afla fie în spațiile proprii, fie *se află la terți* în custodie, în consignație, pentru prelucrare sau reparare;
- Stocuri care **nu fac parte** din **patrimoniu,** dar se află în gestiunea entității, fiind *primite de la terți* pentru vânzare în consignație, pentru prelucrare, reparare etc.

d) După gradul de individualizare și modul de gestionare:

- Stocuri **identificabile**, care sunt individualizate pentru fiecare articol sau categorie de bunuri, în care se includ, de regulă, bunurile de folosință îndelungată: autoturisme, televizoare, calculatoare etc.
- Stocuri **fungibile** sau **interschimbabile**, care în cadrul fiecărei categorii, nu pot fi în mod unitar identificabile: pungile cu zahăr ambalat care aparțin aceluiași sort, chiar dacă sunt cumpărate la prețuri diferite etc.

Structura stocurilor se modifică în funcție de etapele în care se regăsesc în cadrul ciclului de exploatare, care, în cadrul entităților de producție se poate reprezenta astfel:



<<< În cazul entităților din domeniul comerțului, ciclul de exploatare constă în cumpărarea de mărfuri, care se vând ulterior în aceeași stare.

Scanned with OKEN Scanner

4.1.2. EVALUAREA STOCURILOR

Potrivit reglementărilor contabile românești, evaluarea stocurilor se face la următoarele momente: *la intrare, la inventariere, la încheierea exercițiului financiar, la ieșire.*

4.1.2.1. EVALUAREA STOCURILOR LA INTRAREA ÎN PATRIMONIU

Stocurile intrate în patrimoniu sunt evaluate și înregistrate în contabilitate în funcție de modul lor de dobândire, astfel:

a) **Stocurile cumpărate** (materii prime, materiale, mărfuri, ambalaje etc.) se evaluează la *costul de achiziție* care are următoarea structură:

- ❒ prețul de cumpărare fără TVA;
- ❒ taxe nerecuperabile (taxe vamale, accize, comisioane, taxe de asigurare etc.);
- ❒ cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției de stocuri;
- ❒ TVA înscrisă în factura furnizorului, în cazul în care cumpărătorul nu este plătitor de TVA.

b) **Stocurile fabricate** (produse finite, semifabricate etc.) se evaluează la *costul de producție*, format din:

- ❒ cheltuieli directe: cu materiile prime, cu materialele, cu salariile muncitorilor direct productivi;
- ❒ cota de cheltuieli indirecte: cu amortizarea utilajelor, cu reparațiile, cu salariile personalului de conducere din secții etc.

c) **Stocurile** obținute **cu titlu gratuit** se evaluează la *valoarea justă (de utilitate)*, care reprezintă prețul presupus că îl acceptă un client în cadrul unei tranzacții comerciale cu prețul determinat obiectiv.

d) **Stocurile** aduse **ca aport în natură** se evaluează la *valoarea de aport*, stabilită în urma evaluării.

4.1.2.2. EVALUAREA STOCURILOR LA INVENTARIERE ȘI LA ÎNCHIDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR

La inventarierea patrimoniului de la sfârșitul exercițiului financiar, stocurile se evaluează la **valoarea actuală,** denumită și **valoare de inventar**. Valoarea actuală se stabilește în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

Cu acest prilej se stabilesc:

- ♦ Diferențele cantitative în plus sau în minus dintre situația faptică stabilită la inventariere și situația scriptică din contabilitate;
- ♦ Diferențele valorice în plus sau în minus dintre valoarea contabilă (de intrare) și valoarea actuală (de inventar).

Scanned with OKEN Scanner

În situațiile financiare, stocurile trebuie să fie înregistrate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea de inventar. Astfel, dacă se constată că:

① *Valoarea de inventar > Valoarea contabilă*, în listele de inventariere se va înscrie valoarea contabilă;

② *Valoarea de inventar < Valoarea contabilă*, în listele de inventariere se va înscrie valoarea de inventar. Pentru diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea de inventar (mai mică) se calculează ajustări pentru deprecierea stocurilor.[1]

Exemplu ■ ■ ■ privind evaluarea stocurilor la inventariere și în situațiile financiare

Denumirea bunurilor	U/M	Cantități			Valoarea contabilă			Valoare de inventar			Valoare în bilanț
		Faptice	Scriptice	Diferențe	Preț unitar	Valoare	Diferențe	Preț unitar	Valoare	Deprecieri	
Cherestea	mc	32	30	2	350	11.200	+700	360	11.520	-	11.200
Mese	buc	41	45	-4	100	4.100	-400	95	3.895	205	3.895

La articolul "Cherestea" se va înregistra un plus la inventar de 700 lei, iar în bilanț se va transcrie, conform principiului prudenței, valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă (11.200 lei) și valoarea de inventar (11.520).

La articolul "Mese" se va înregistra un minus de inventar de 400 lei, precum și o ajustare pentru deprecierea stocurilor, în valoare de 205 lei. În bilanț se va transcrie valoarea cea mai mică, adică valoarea de inventar de 3.895 lei.

4.1.2.3. EVALUAREA STOCURILOR LA IEȘIREA DIN PATRIMONIU

La ieșirea din patrimoniu prin vânzare, consum, donații, distrugere etc. stocurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare, utilizându-se următoarele metode:

- **Metoda identificării specifice** (IS) - constă în evaluarea bunurilor la costul istoric (de intrare). Se poate folosi în cazul produselor de folosință îndelungată, care se pot identifica prin serie, data de intrare, cost de achiziție.

- **Metoda costului mediu ponderat** (CMP) - presupune calcularea mediei ponderate a costurilor unui anumit element, fie periodic (de exemplu, la sfârșitul lunii), fie după fiecare recepție.

  Când se calculează la sfârșitul lunii, costul mediu ponderat (CMP) se stabilește ca un raport între valoarea stocului inițial (V_{Si}) plus valoarea intrărilor (V_i) și cantitatea existentă în stocul inițial (Q_{Si}) plus cantitățile intrate (Q_i), adică:

  $$CMP = (V_{Si}+V_i):(Q_{Si}+Q_i)$$

  Când se calculează după fiecare recepție, costul mediu ponderat (CMP) se stabilește ca un raport între valoarea stocului precedent (V_{Sp}) plus valoarea

1) Ordinul nr. 1753/22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv, publicat în M.O. nr. 1174/13.12.2004.

Scanned with OKEN Scanner

intrărilor (V_i) și cantitatea existentă în stocul precedent (Q_{Sp}) plus cantitățile intrate (Q_i), adică:

$$CMP = (V_{Sp}+V_i):(Q_{Sp}+Q_i)$$

Dacă se ponderează cantitățile ieșite (Q_E) cu costul unitar mediu ponderat se obține valoarea bunurilor ieșite (V_E) adică:

$$V_E = CMP \times Q_E$$

- **Metoda "prima intrare - prima ieșire"** (FIFO) - se bazează pe ipoteza că primele articole ieșite din patrimoniu sunt evaluate la costul primelor articole intrate. Aplicarea metodei FIFO are ca efect evaluarea stocului final la cele mai recente prețuri, fiind atribuite stocurilor ieșite prețurile cele mai vechi.

  Metoda FIFO poate fi utilizată indiferent de fluxul real al stocurilor, deoarece presupunerea se face în legătură cu fluxul costurilor și nu al bunurilor.

- **Metoda "ultima intrare - prima ieșire"** (LIFO) - se bazează pe ipoteza că primele articole ieșite din patrimoniu sunt evaluate la costul ultimelor articole intrate. În acest fel, stocul final este evaluat la cele mai vechi prețuri.

  Presupunerea folosită de acestă metodă nu corespunde cu mișcarea reală a stocurilor din majoritatea entităților economice.

O entitate trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare. Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență de la un exercițiu financiar la altul. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri, în Notele explicative din cadrul Situațiilor financiare anuale trebuie să se prezinte motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului.

Exemplu ■ ■ ■

În tabelul de mai jos se prezintă stocul inițial și mișcările din cursul lunii septembrie privind materia primă "făină":

Data	Operația	Cantitatea (kg)	Cost unitar (lei)
01.09	*Stoc inițial*	300	0,80
08.09	*Aprovizionare*	500	1,00
16.09	*Consum*	400	
21.09	*Aprovizionare*	300	1,24
28.09	*Consum*	600	

Se evaluează ieșirile (consumul) de făină, precum și stocul final pe baza metodelor de evaluare cunoscute.

Scanned with OKEN Scanner

a) Metoda "prima intrare-prima ieșire" (FIFO):

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		Q	C.U.	V	Q	C.U.	V	Q	C.U.	V
01.09	Stoc inițial							300	0,80	240
08.09	Aprovizionare	500	1,00	500				300 500	0,80 1,00	240 500
16.09	Consum				300 100	0,80 1,00	240 100	400	1,00	400
21.09	Aprovizionare	300	1,24	372				400 300	1,00 1,24	400 372
28.09	Consum				400 200	1,00 1,24	400 248	100	1,24	124
	TOTAL	**800**		**872**	**1.000**		**988**	**100**	**1,24**	124

b) Metoda "ultima intrare-prima ieșire" (LIFO):

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		Q	C.U.	V	Q	C.U.	V	Q	C.U.	V
01.09	Stoc inițial							300	0,80	240
08.09	Aprovizionare	500	1,00	500				300 500	0,80 1,00	240 500
16.09	Consum				400	1,00	400	300 100	0,80 1,00	240 100
21.09	Aprovizionare	300	1,24	372				300 100 300	0,80 1,00 1,24	240 100 372
28.09	Consum				300 100 200	1,24 1,00 0,80	372 100 160	100	0,80	80
	TOTAL	**800**		**872**	**1.000**		**1.032**	**100**	**0,80**	**80**

c) Metoda costului mediu ponderat (CMP) calculat după fiecare recepție:

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		Q	C.U.	V	Q	C.U.	V	Q	C.U.	V
01.09	Stoc inițial							300	0,800	240
08.09	Aprovizionare	500	1,00	500				800	0,925	740
16.09	Consum				400	0,925	370	400	0,925	370
21.09	Aprovizionare	300	1,24	372				700	1,060	742
28.09	Consum				600	1,060	636	100	1,060	106
	TOTAL	**800**		**872**	**1.000**		**1.006**	**100**	**1,060**	106

Scanned with OKEN Scanner

d) Metoda costului mediu ponderat (CMP) calculat la sfârșitul lunii :

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		Q	C.U.	V	Q	C.U.	V	Q	C.U.	V
01.09	Stoc inițial							300	0,80	240
08.09	Aprovizionare	500	1,00	500				800		
16.09	Consum				400			400		
21.09	Aprovizionare	300	1,24	372				700		
28.09	Consum				600			100		
	TOTAL	**800**		**872**	**1.000**	**1,01**	**1.010**	**100**	**1,01**	**101**

$$CUMP = \frac{(240 + 872)}{(300 + 800)} = 1{,}01 \text{ lei}$$

4.1.2.4. ALTE METODE DE EVALUARE A STOCURILOR

În funcție de specificul activității, se mai pot folosi următoarele metode de evaluare a stocurilor:

a) **Costul sau prețul standard** - ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor materiale și de manoperă, de eficiență și de utilizare a capacităților de producție. Aceste costuri trebuie actualizate periodic, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

- Diferențele dintre costul standard și costul efectiv (de achiziție sau de producție) se înregistrează distinct în contabilitate, recunoscându-se în costuri pe măsura consumului productiv sau vânzării bunurilor respective.
- Diferențele de preț se repartizează asupra valorii bunurilor ieșite cu ajutorul unui coeficient (K) care se calculează astfel:

$$K = \frac{\text{Sold inițial al diferențelor de preț + Diferențe de preț cumulate aferente intrărilor în cursul anului}}{\text{Sold inițial al stocurilor la preț standard + Valoarea cumulată la preț standard a stocurilor intrate}}$$

Acest coeficient se ponderează cu valoarea bunurilor ieșite la cost standard, obținându-se diferențele de preț aferente bunurilor ieșite, care se repartizează asupra costurilor.

b) **Prețul cu amănuntul** - este folosit în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje de adaos comercial similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. Costul stocurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor.

Scanned with OKEN Scanner

4.1.3. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA OPERATIVĂ A STOCURILOR

Activele circulante materiale din cadrul unei entități ocazionează numeroase operațiuni, cum ar fi: aprovizionarea, păstrarea, eliberarea din depozite, prelucrarea în procesul de producție, vânzarea, inventarierea etc. Aceste operațiuni trebuie consemnate în diferite documente de evidență operativă a stocurilor.

Entitățile emit către furnizori **comenzi,** iar pe baza acestora se încheie **contracte economice.** În anumite condiții, contractele economice sunt înlocuite de către furnizori prin **confirmarea de comandă.**

În cadrul executării comenzii și a contractului de aprovizionare, cumpărătorul primește de la furnizor **avizul de însoțire a mărfii** sau **factura fiscală.** Entitățile care întocmesc factura fiscală în momentul livrării bunurilor nu vor mai emite aviz de însoțire a mărfii.

Luarea în primire a bunurilor aprovizionate se numește recepție, care presupune efectuarea următoarelor operațiuni:

- *recepția transportului* - se efectuează de către delegatul entității cumpărătoare și constă în verificarea stării ambalajelor. Pentru lipsurile constatate se întocmește un **proces-verbal de constatare**, semnat de ambele părți.
- *recepția cantitativă* - se efectuează de către gestionar și presupune confruntarea datelor din documente (comandă, aviz de însoțire a mării sau factură fiscală) cu cantitățile de stocuri efectiv primite. Pe baza constatărilor făcute, gestionarul întocmește **nota de recepție și constatare de diferențe**.
- *recepția calitativă* - se realizează de către un specialist (tehnolog sau merceolog). Pentru anumite materiale se iau probe pentru analiză chimică, tehnică etc.

În cazul unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entității, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare;
- bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune.

Documentul de evidență operativă a magaziei sau depozitului este **fișa de magazie**, care se întocmește separat pentru fel, calitate sau sortiment de stocuri.

Documentele utilizate pentru eliberarea materialelor din magazie pentru consum sunt **bonul de consum** și **fișa limită de consum.**

Pentru predarea la magazie a produselor obținute din producție proprie și pentru tranzitarea materialelor de la un loc de depozitare la altul se întocmește **bonul de predare-transfer-restituire.** Același document se folosește și pentru restituirea materialelor neutilizate.

Scanned with OKEN Scanner

Valorile materiale trimise pentru prelucrare la terți se înregistrează în **avizul de însoțire a mărfii**, pe care se face mențiunea *"pentru prelucrare la terți"*.

Livrarea mărfurilor și a produselor se face pe baza **dispoziției de livrare**, **avizului de însoțire a mărfii** și **facturii fiscale.**

În cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute și nelivrate se înregistrază distinct în gestiune, iar în contabilitate, în conturi în afara bilanțului;
- bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea acestora din gestiune.

4.1.4. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ANALITICE A STOCURILOR

Contabilitatea analitică a stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric. Se poate organiza folosind una din următoarele metode, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale entității:

a) Metoda operativ-contabilă (pe solduri);
b) Metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic);
c) Metoda global-valorică.

a) METODA OPERATIV-CONTABILĂ (pe solduri)

Utilizarea metodei operativ-contabile presupune desfășurarea următoarelor activități:

1) Evidența cantitativă a bunurilor la locurile de depozitare, iar in cadrul acestora, pe categorii de stocuri, cu ajutorul **fișelor de magazie.** Fișele de magazie se întocmesc zilnic de către magazioner, pe baza documentelor de intrare (facturi, avize, note de recepție, bonuri de predare etc) și a documentelor de ieșire (bonuri de consum, bonuri de transfer-restituire, dispoziții de livrare etc.);

2) Preluarea documentelor de intrare-ieșire în contabilitate. La cel mult o săptămână după înregistrarea lor in fișele de magazie, documentele de intrare și ieșire se preiau de contabilitate, ocazie cu care se efectuează controlul înregistrărilor din fișele de magazie. Preluarea documentelor se face pe baza **borderoului de predare a documentelor;**

3) Întocmirea **registrului stocurilor** la sfârșitul perioadei, în care se înscriu:
   - cantitățile de stocuri preluate din Fișele de magazie;
   - valorile stocurilor calculate prin înmulțirea cantităților cu prețurile de facturare;
   - totalurile valorilor pe pagini, pe grupe, subgrupe, magazii, conturi sintetice;

Scanned with OKEN Scanner

Valorile stabilite in registrul stocurilor se compară cu situația din conturile sintetice care se întocmesc de către contabilitate. Se observă că în cazul acestei metode, registrul stocurilor înlocuiește balanța analitică.

4) Pentru ușurarea depistării unor erori, la contabilitate se folosește **Fișa centralizatoare a mișcărilor valorice pe grupe de bunuri.**

b) METODA CANTITATIV-VALORICĂ (pe fișe de cont analitice)

Folosirea metodei cantitativ-valorice presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) Înregistrarea cantitativă a intrărilor și ieșirilor de stocuri în **fișele de magazie**;

2) Preluarea documentelor de intrare și ieșire de către contabilitate pe baza **borderoului de predare a documentelor**;

3) Înregistrarea documentelor în **fișele de cont analitice pentru valori materiale**;

4) Verificarea concordanței înregistrărilor din fișele de magazie cu cele din fișele de cont analitice;

5) Verificarea concordanței înregistrărilor din fișele de cont analitice cu situația din fișele de cont sintetice cu ajutorul **balanțelor de verificare analitice**;

c) METODA GLOBAL-VALORICĂ

Această metodă constă în ținerea numai a evidenței valorice atât la nivelul gestiunii (cu ajutorul **raportului de gestiune**), cât și în contabilitate (cu ajutorul **fișelor de cont pentru operații diverse**). Periodic, se face controlul concordanței dintre evidența operativă cu cea din contabilitate.

Metoda global-valorică se utilizează, mai ales, în cazul mărfurilor și ambalajelor aflate în entitățile de desfacere a mărfurilor cu amănuntul. Această metodă se poate folosi și în cazul rechizitelor de birou, imprimatelor și materialelor pentru ambalat.

Pe măsura dotării cu tehnică de calcul corespunzătoare, entitățile vor trece la utilizarea metodei cantitativ-valorice.

În practică se pot întâlni diferite combinații ale metodelor de evidență operativă și analitică a stocurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

4.1.5. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE A STOCURILOR

Există două metode de evidență sintetică a stocurilor:

① Metoda inventarului permanent

② Metoda inventarului intermitent

① În condițiile **inventarului permanent,** în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în fiecare moment a mărimii stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

Odată cu introducerea pe scară tot mai largă a calculatoarelor, a etichetelor și a marcajelor electronice, metoda inventarului permanent a devenit mai simplu de utilizat și mai puțin costisitoare.

② **Inventarul intermitent** presupune stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz :

- Conturile de stocuri se debitează la sfârșitul perioadei cu soldurile determinate la inventariere și se creditează la începutul perioadei următoare, cu ocazia includerii în cheltuieli a soldurilor constatate la sfârșitul perioadei precedente.
- Intrările de stocuri din cursul perioadei se înregistrează direct în conturile de cheltuieli, conform premisei că aceste stocuri sunt destinate consumului sau vânzării și nu păstrării acestora în depozit.
- Ieșirile de stocuri se determină prin calcul extracontabil, conform relației:

stocuri inițiale + intrări - stocuri finale = ieșiri

Dezavantajul acestei metode constă în lipsa unor informații detaliate privind stocurile existente în patrimoniu, la un moment dat.

Activele circulante materiale sau stocurile sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul **clasei 3** *"Conturi de stocuri și producție în curs de execuție"*, care cuprinde următoarele grupe de conturi: **grupa 30** *"Stocuri de materii prime și materiale"*; **grupa 33** *"Producția în curs de execuție"*; **grupa 34** *"Produse"*; **grupa 35** *"Stocuri aflate la terți"*; **grupa 36** *"Animale"*; **grupa 37** *"Mărfuri"*; **grupa 38** *"Ambalaje"*; **grupa 39** *"Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție"*

După conținutul economic, conturile din clasa 3 se grupează astfel:

a) ***Conturi*** care țin evidența stocurilor la valoarea de intrare (la cost istoric), care cuprind conturi din grupele **30, 33, 34, 35, 36, 37 și 38**

b) *Conturi substractive sau rectificative*, care au rolul de a corecta valoarea de intrare a stocurilor și care cuprind:

Conturile 308, 348, 368, 388 - conturi de diferențe de preț

Contul 378 Diferențe de preț la mărfuri

Conturile din grupa 39 - conturi de ajustări pentru depreciere

4.1.6. CONTABILITATEA MATERIILOR PRIME ȘI MATERIALELOR

4.1.6.1. NOȚIUNI GENERALE

În categoria stocurilor care sunt cumpărate pentru a fi consumate în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii intră *materiile prime, materialele consumabile și materialele de natura obiectelor de inventar*.

❒ **Materiile prime** sunt bunurile care participă direct la fabricarea produsului, în care se regăsesc integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformate.

❒ **Materialele consumabile** sunt bunurile care participă sau ajută la procesul de producție sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.

Principalele categorii de materiale consumabile sunt: materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialele de plantat, furajele etc.

❒ **Materialele de natura obiectelor de inventar** sunt reprezentate de:

- bunurile care nu îndeplinesc în mod cumulativ condițiile pentru a putea fi incluse în categoria imobilizărilor corporale, adică, fie au durata de utilizare mai mică de un an, fie au valoarea de intrare mai mică decât limita legală;
- echipamentul de protecție, echipamentul de lucru și îmbrăcămintea specială impuse salariaților de normele de protecție a muncii sau de regulamente speciale;
- sculele, dispozitivele, verificatoarele (SDV-uri), aparatele de măsură și control (AMC-uri), mecanismele, matrițele și alte obiecte similare;
- baracamentele și amenajările provizorii de șantier, care sunt bunuri achiziționate sau construite în regie proprie pentru buna funcționare a șantierelor de construcții, cum ar fi: bărăci, podețe, schele, împrejmuiri etc.

Nu se includ în această categorie lucrările de organizare la care, prin demolare sau demontare, nu se recuperează materiale: platforme de beton, drumuri de acces, gropi de var etc.

4.1.6.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea materiilor prime și materialelor se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 30** *"Stocuri de materii prime și materiale"*, care are următoarea structură:

- **301** *"Materii prime"*
- **302** *"Materiale consumabile"*
  - **3021** *"Materiale auxiliare"*
  - **3022** *"Combustibili"*
  - **3023** *"Materiale pentru ambalat"*
  - **3024** *"Piese de schimb"*
  - **3025** *"Semințe și materiale de plantat"*

Scanned with OKEN Scanner

- ♦ **3026** *"Furaje"*
- ♦ **3028** *"Alte materiale consumabile"*

- **303** *"Materiale de natura obiectelor de inventar"*
- **308** *"Diferențe de preț la materii prime și materiale"*

a) În cazul utilizării inventarului permanent

Contul 301	"Materiale consumabile"
Contul 302	"Materiale consumabile"
Contul 303	"Materiale de natura obiectelor de inventar"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența existenței și mișcării materiilor prime, materialelor consumabile și obiectelor de inventar.

În **DEBIT** se înregistrează:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate pe următoarele căi:
  - » achiziționate pe credit comercial de la furnizori (401, 408, 446);
  - » achiziționate de la furnizori cu decontarea dintr-un avans de trezorerie (542);
  - » achiziționate de la furnizori cu decontarea imediată în numerar (5311, 5314);
  - » semifabricate și produse finite consumate ca materii prime și materiale în aceeași entitate (341, 345);
  - » aport în natură la capitalul social (456);
  - » aduse de la terți (351, 401);
  - » primite de la societățile din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482);
  - » primite gratuit (7582);
  - » plusuri la inventar (601, 602, 603).

În **CREDIT** se înregistrează:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite pe următoarele căi:
  - » consumate în procesul de producție sau constatate lipsă la inventar (601, 602, 603);
  - » scoase din folosință (601, 711);
  - » donate (6582);
  - » pierderi din calamități (671);
  - » vânzări fără prelucrare (371);
  - » retragerea aportului la capital (456);
  - » trimise spre prelucrare sau în custodie la terți (351);
  - » livrate societăților din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

SOLDUL debitor reprezintă valoarea materiilor prime și materialelor aflate în stoc.

Scanned with OKEN Scanner

b) În cazul utilizării inventarului intermitent

Contul 301	"Materii prime"
Contul 302	"Materiale consumabile"
Contul 303	"Materiale de natura obiectelor de inventar"

În **DEBIT** se înregistrează:

» la sfârșitul perioadei, valoarea stocurilor finale de materii prime (601), materiale consumabile (602), materiale de natura obiectelor de inventar (603) stabilite la inventariere.

În **CREDIT** se înregistrează:

» la începutul perioadei, valoarea stocurilor inițiale de materii prime (601), materiale consumabile (602), materiale de natura obiectelor de inventar (603) inventariate la sfârșitul perioadei precedente.

SOLDUL debitor reprezintă valoarea materiilor prime și materialelor aflate în stoc.

Contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale"

După conținutul economic este un *cont rectificativ al valorii de înregistrare* a materiilor prime și materialelor, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența diferențelor de preț nefavorabile(în plus) sau favorabile (în minus) dintre costul de achiziție și prețul standard aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar.

În **DEBIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune (401, 542).

În **CREDIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite din gestiune (601, 602, 603).

SOLDUL debitor al contului reprezintă diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în gestiune.

Normele legale recomandă calcularea distinctă a diferențelor de preț aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar. De aceea este oportună detalierea contului 308"Diferențe de preț la materii prime și materiale" pe conturi de gradul II.

Materialele de natura obiectelor de inventar date în folosință se păstrează în evidența extrabilanțieră cu ajutorul contului **8039** *"Stocuri de natura obiectelor de inventar"* până în momentul ieșirii acestora din uz prin casare, vânzare, donație etc.

Scanned with OKEN Scanner

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea materiilor prime și materialelor:

601 *"Cheltuieli cu materiile prime"*, **602** *"Cheltuieli cu materialele consumabile"*, **603** *"Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"*, **8039** *"Stocuri de natura obiectelor de inventar"*.

4.1.6.3. OPERAȚII PRIVIND MATERIILE PRIME ȘI MATERIALELE

A. În cazul utilizării inventarului permanent

1. O entitate care ține evidența stocurilor la cost de achiziție prezintă următoarele date privind materiile prime:

- stoc inițial evaluat la costul de achiziție de 0,80 lei/litrul: 200 litri;

În cursul lunii iunie se efectuează următoarele operațiuni privind materiile prime:

- cumpărare de materii prime: 600 litri la prețul de facturare de 1 leu/litrul plus TVA, achitate prin bancă;
- cheltuieli de transport: 60 lei plus TVA, care se achită în numerar;
- consum de materii prime: 700 litri, evaluat după metoda LIFO;

Varianta I: Cumpărătorul este o entitate mijlocie plătitoare de TVA:

- Achiziționare de materii prime, conform facturii:

301	Materii prime		600		
4426	TVA deductibilă		114		
	401 Furnizori			714	

- Cheltuieli de transport achitate în numerar:

301	Materii prime		60		
4426	TVA deductibilă 600.000x19%		11		
	5311 Casa în lei			71	

- Costul de achiziție unitar al materiilor prime cumpărate: (600 + 60) : 600 = 1,10 lei/litru

- Achitarea cu ordin de plată a materiilor prime:

401	Furnizori		714		
	5121 Conturi la bănci în lei			714	

- Consum de materii prime, conform bonului de consum: 600 x 1,10 + 100 x 0,80

601	Cheltuieli cu materiile prime		740		
	301 Materii prime			740	

Scanned with OKEN Scanner

Varianta II: Cumpărătorul este o entitate economică neplătitoare de TVA:

- Achiziționare de materii prime, conform facturii : 600 + 114 = 714 (TVA-ul se include în costul de achiziție) :

301		Materii prime		714	
	401	Furnizori			7.14

- Cheltuieli de transport achitate în numerar (60 + 11,40) :

301		Materii prime		71,40	
	531	Casa			71,40

- Costul de achiziție unitar al materiilor prime cumpărate: (714 + 71,40) : 600 = 1,30 lei/litru

- Achitarea cu ordin de plată a materiilor prime:

401		Furnizori		714	
	512	Conturi curente la bănci			714

- Consum de materii prime, conform bonului de consum: 600 x 1,30 + 100 x 0,80

601		Cheltuieli cu materiile prime		860	
	301	Materii prime			860

2. O entitate care ține evidența stocurilor la preț standard prezintă la începutul lunii iunie următoarea situație privind materialele auxiliare:

- stoc inițial de materiale, evaluate la prețul standard de 2 lei/kg: 200 kg;
- diferențe de preț aferente stocului inițial: 20 lei;

În cursul lunii se efectuează următoarele operațiuni privind materialele auxiliare:

- cumpărare în numerar de materiale, conform facturii: 500 kg cu prețul de facturare de 2,10 lei/kg plus TVA;
- consum de materiale: 600 kg.

- Achiziționare de materiale auxiliare, înregistrate la prețul standard de 2 lei/kg (500 x 2lei/kg):

3021		Materiale auxiliare		1.000	
308		Dif. de preț la materii prime și materiale (2,10 - 2) x 500		50	
4426		TVA deductibilă 1.050 x 19%		199	
	401	Furnizori			1.249

- Achitarea în numerar a facturii:

401		Furnizori		1.249	
	5311	Casa în lei			1.249

Scanned with OKEN Scanner

Varianta II: Cumpărătorul este o entitate economică neplătitoare de TVA:

- Achiziționare de materii prime, conform facturii : 600 + 114 = 714 (TVA-ul se include în costul de achiziție) :

301		Materii prime		714	
	401	Furnizori			7.14

- Cheltuieli de transport achitate în numerar (60 + 11,40) :

301		Materii prime		71,40	
	531	Casa			71,40

- Costul de achiziție unitar al materiilor prime cumpărate: (714 + 71,40) : 600 = 1,30 lei/litru

- Achitarea cu ordin de plată a materiilor prime:

401		Furnizori		714	
	512	Conturi curente la bănci			714

- Consum de materii prime, conform bonului de consum: 600 x 1,30 + 100 x 0,80

601		Cheltuieli cu materiile prime		860	
	301	Materii prime			860

2. O entitate care ține evidența stocurilor la preț standard prezintă la începutul lunii iunie următoarea situație privind materialele auxiliare:

- stoc inițial de materiale, evaluate la prețul standard de 2 lei/kg: 200 kg;
- diferențe de preț aferente stocului inițial: 20 lei;

În cursul lunii se efectuează următoarele operațiuni privind materialele auxiliare:

- cumpărare în numerar de materiale, conform facturii: 500 kg cu prețul de facturare de 2,10 lei/kg plus TVA;
- consum de materiale: 600 kg.

- Achiziționare de materiale auxiliare, înregistrate la prețul standard de 2 lei/kg (500 x 2lei/kg):

3021		Materiale auxiliare		1.000	
308		Dif. de preț la materii prime și materiale	(2,10 - 2) x 500	50	
4426		TVA deductibilă	1.050 x 19%	199	
	401	Furnizori			1.249

- Achitarea în numerar a facturii:

401		Furnizori		1.249	
	5311	Casa în lei			1.249

Scanned with OKEN Scanner

- Consum de materiale, înregistrate la preț standard (600 kg x 2 lei/kg) :

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		1.200	
	3021	Materiale auxiliare			1.200

- Coeficientul privind diferențele de preț: K= (Si308 + Rd308):(Si302+Rd302) = 0,05

- Diferențele de preț aferente consumului de materiale: 1.200 x 0,05 = 60 lei

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		60	
	308	Diferențe de preț la materii prime și materiale			60

3. O entitate care ține evidența stocurilor la preț standard prezintă la începutul lunii decembrie următoarea situație privind materiile prime:

- stoc inițial de materii prime, evaluate la prețul standard de 2 lei/kg: 200 kg;
- diferențe de preț aferente stocului inițial: 20 lei;

În cursul lunii se efectuează următoarele operațiuni privind materiile prime:

- cumpărare în numerar de materii prime, conform facturii: 500 kg cu prețul de facturare de 1,80 lei/kg plus TVA;
- consum de materii prime: 600 kg.

- Achiziționare de materii prime, înregistrate la prețul standard de 2 lei/kg:

301		Materii prime		1.000	
308		Diferențe de preț la materii prime și materiale	(1,80 - 2) x 500	100	
4426		TVA deductibilă	900 x 19%	171	
	401	Furnizori			1.071

- Achitarea în numerar a facturii:

401		Furnizori		1.071	
	5311	Casa în lei			1.071

- Consum de materii prime, înregistrate la preț standard: 600 x 2 = 1.200

601		Cheltuieli cu materiile prime		1.200	
	301	Materii prime			1.200

- Coeficientul privind diferențele de preț: K = (Si308 + Rd308):(Si301+Rd301) = -0,0571

- Diferențele de preț aferente consumului de materii prime: -0,0571 x 1.200

601		Cheltuieli cu materii prime		68,52	
	308	Diferențe de preț la materii prime și materiale			68,52

Scanned with OKEN Scanner

4. Se achiziționează 10 aparate de măsură cu prețul de facturare de 80 lei/bucata plus TVA, care se achită dintr-un avans de trezorerie. Cheltuielile de transport sunt de 20 lei plus TVA și se achită în numerar. Se dau în folosință 4 aparate. După uzura lor completă se casează, rezultând piese de schimb evaluate la suma de 30 lei. Evidența obiectelor de inventar se ține la cost de achiziție.

- Achiziționarea obiectelor de inventar achitate dintr-un avans de trezorerie:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar		800	
4426		TVA deductibilă		152	
	542	Avansuri de trezorerie			952

- Cheltuieli de transport achitate în numerar:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar		20	
4426		TVA deductibilă		4	
	5311	Casa în lei			24

- Costul de achiziție unitar al a unui aparat de măsură: 820 : 10 = 82
- Darea în folosință a aparatelor de măsură: 82 x 4

603		Cheltuieli privind materialele de natura ob. de inventar		328	
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar			328

- Evidența extracontabilă a aparatelor de măsură date în folosință:

8039		Stocuri de natura obiectelor de inventar		328	

- Scoaterea din evidența extracontabilă a aparatelor de măsură casate:

	8039	Stocuri de natura obiectelor de inventar			328

- Recuperarea pieselor de schimb din procesul de dezmembrare:

3024		Piese de schimb		30	
	7588	Alte venituri din exploatare			30

5. Se confecționează în cadrul secțiilor auxiliare obiecte de inventar înregistrate la costul de producție de 400 lei. Ulterior se dau în consum productiv obiecte de inventar în valoare de 100 lei.

Varianta I:

- Obținerea produselor din producție proprie conform bonului de predare:

345		Produse finite		400	
	711	Variația stocurilor			400

Scanned with OKEN Scanner

- Transferarea produselor la materiale de natura obiectelor de inventar:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar	400		
	345	Produse finite			400

- Eliberarea din magazie a obiectelor de inventar pentru consum:

711		Variația stocurilor	100		
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar			100

Varianta II:

- Obținerea produselor din producție proprie conform bonului de predare:

345		Produse finite	400		
	711	Variația stocurilor			400

- Transferarea produselor la materiale de natura obiectelor de inventar:

711		Variația stocurilor	400		
	345	Produse finite			400
303		Materiale de natura obiectelor de inventar	400		
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			400

- Eliberarea din magazie a obiectelor de inventar pentru consum:

603		Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	400		
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar			400

6. Se achiziționează echipament de lucru cu prețul de facturare de 2.000 lei plus TVA, care se achită cu ordin de plată. Cheltuielile de transport sunt de 200 lei plus TVA, care se achită dintr-un avans de trezorerie. Echipamentul se distribuie salariaților, care vor suporta 50% din costul de achiziție, reținându-se din salarii în două rate lunare. Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține la cost efectiv.

- Achiziționarea echipamentului:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar	2.000		
4426		TVA deductibilă	380		
	401	Furnizori			2.380

- Achitarea facturii:

401		Furnizori	2.380		
	5121	Conturi la bănci în lei			2.380

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli de transport achitate din avansuri de trezorerie:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar	200		
4426		TVA deductibilă	38		
	542	Avansuri de trezorerie		238	

- Distribuirea echipamentului de lucru salariaților 2.200 x 50%:

603		Cheltuieli privind materialele de natura ob. de inventar	1.100		
4282		Alte creanțe în legătură cu personalul	1.100		
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar		2.200	

- TVA aferentă valorii echipamentului suportată de salariați:

4282		Alte creanțe în legătură cu personalul	209		
	4428	TVA neexigibilă 1.100 x 19%		209	

- Reținerea din salarii a ratei lunare: (1.100 + 209) : 2 = 654

421		Personal - salarii datorate	654		
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul		654	

- Înregistrarea exigibilității TVA corespunzătoare ratei reținute și/sau încasate: 209 : 2

4428		TVA neexigibilă	104		
	4427	TVA colectată		104	

7. O societate comercială cu profil de construcții-montaj achiziționează baracamente în sumă de 1.000 lei plus TVA, care se achită cu ordin de plată. La terminarea lucrărilor, baracamentele se casează.

- Achiziționarea baracamentelor:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar	1.000		
4426		TVA deductibilă	190		
	401	Furnizori		1.190	

- Achitarea facturii cu ordin de plată:

401		Furnizori	1.190		
	5121	Conturi la bănci în lei		1.190	

- Darea în folosință a baracamentelor:

603		Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inv.	1.000		
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar		1.000	

Scanned with OKEN Scanner

- Evidența extracontabilă a baracamentelor date în folosință:

8039		Stocuri de natura obiectelor de inventar	1.000	

- Scoaterea din evidența extracontabilă a baracamentelor casate:

	8039	Stocuri de natura obiectelor de inventar		1.000

8. Entitatea „A" donează entității „B" materii prime în valoare de 200 lei. Entitatea "B" utilizează bunurile primite ca materiale auxiliare.

- Entitatea „A"

6582		Donații și subvenții acordate	200	
	301	Materii prime		200

- Entitatea „B"

3021		Materiale auxiliare	200	
	7582	Venituri din donații și subvenții primite		200

- TVA aferentă bunurilor donate: 200 x 19% = 38

635		Cheltuieli privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	38	
	4427	TVA colectată		38

9. Se redactează formula contabilă pentru fiecare din următoarele operații:

- Un asociat aduce ca aport social materii prime în sumă de 200 lei și materiale consumabile în sumă de 300 lei:

301		Materii prime	200	
302		Materiale consumabile	300	
	456	Decontări cu asociații privind capitalul		500

- Se transferă la mărfuri un lot de materii prime în sumă de 50 lei pentru a fi vândute ca atare:

371		Mărfuri	50	
	301	Materii prime		50

Scanned with OKEN Scanner

- La inventariere se constată un plus de materii prime în valoare de 20 lei și un minus de combustibili 30 lei, neimputabil :

301		Materii prime	20	
	601	Cheltuieli cu materiile prime		20
6022		Cheltuieli privind combustibilul	30	
	3022	Combustibili		30

- TVA aferentă minusului de combustibil:

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	6	
	4427	TVA colectată		6

Notă: Pentru a evita creditarea conturilor de cheltuieli în cursul perioadei, plusul de materii prime se poate înregistra astfel:

601		Cheltuieli cu materiile prime	20	
	301	Materii prime		20

- Se primește în mod gratuit un lot de piese de schimb în sumă de 300 lei:

3024		Piese de schimb	300	
	7582	Venituri din donații și subvenții primite		300

10. La inventariere se constată un minus de materii prime în valoare de 100 lei, care se impută gestionarului la valoarea actuală de 120 lei plus TVA. Suma imputată se încasează în numerar.

- Înregistrarea minusului de materii prime:

601		Cheltuieli cu materiile prime	100	
	301	Materii prime		100

- Imputarea minusului de materii prime la valoarea actuală:

4282		Alte creanțe în legătură cu personalul	143	
	7581	Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități		120
	4427	TVA colectată		23

- Încasarea în numerar a creanței față de gestionar:

5311		Casa în lei	143	
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul		143

Scanned with OKEN Scanner

B. *În cazul utilizării inventarului intermitent*

1. O entitate care ține evidența stocurilor la cost de achiziție, cu ajutorul inventarului intermitent, efectuează în cursul perioadei următoarele operațiuni privind combustibilii:

- stoc inițial de combustibili, evaluat la costul de achiziție, care se include în cheltuieli: 200 lei;
- cumpărare de combustibili: 500 lei plus TVA, cu plata în numerar.

La inventarierea de la sfârșitul perioadei se constată un sold de combustibili de 100 lei.

- Includerea în cheltuieli a soldului inițial de combustibili, pornind de la premisa că se vor consuma în cursul perioadei:

6022	3022	Cheltuieli privind combustibilul Combustibili		200	200

- Achiziționarea de combustibili, cu plata în numerar:

6022 4426	5311	Cheltuieli privind combustibilul TVA deductibilă Casa în lei		500 95	595

- Înregistrarea stocului final de combustibili stabilit la inventariere:

3022	6022	Combustibili Cheltuieli privind combustibilul		100	100
		sau			
6022	3022	Cheltuieli privind combustibilul Combustibili		100	100

- Calcularea consumului de combustibili : 200 + 500 - 100 = 600 lei

2. O entitate economică care ține evidența stocurilor la cost de achiziție, cu ajutorul inventarului intermitent, efectuează în cursul perioadei următoarele operațiuni privind materiile prime:

- stoc inițial de materii prime, evaluate la costul de achiziție de 0,90 lei/litrul: 400 litri, care se include în cheltuieli;
- cumpărare de materii prime: 600 litri la prețul de facturare de 1 leu plus TVA, achitate dintr-un avans de trezorerie;
- cheltuieli de transport: 60 lei plus TVA, care se achită în numerar.

La inventarierea de la sfârșitul perioadei se constată un stoc de materii prime de 200 litri, care se evaluează potrivit metodei costului mediu ponderat.

- Stornarea soldului inițial de materii prime: 0,90 lei/litru x 400 = 360 lei

601	301	Cheltuieli cu materiile prime Materii prime		360	360

Scanned with OKEN Scanner

- Recepția materiilor prime achitate dintr-un avans de trezorerie:

601		Cheltuieli cu materiile prime		600	
4426		TVA deductibilă		114	
	542	Avansuri de trezorerie			714

- Cheltuieli de transport achitate în numerar:

601		Cheltuieli cu materiile prime		60	
4426		TVA deductibilă		11	
	531	Casa			71

- Costul efectiv unitar al materiilor prime intrate: (600 + 60) : 600 = 1,10 lei/litru
- Costul unitar mediu ponderat: (360 + 660) : 1.000 = 1,02 lei/litru
- Înregistrarea stocului final de materii prime stabilit la inventariere: 200 x 1,02 lei/litru = 204 lei

301		Materii prime		204	
	601	Cheltuieli cu materiile prime			204
		sau			
601		Cheltuieli cu materiile prime		204	
	301	Materii prime			204

- Calcularea consumului de materii prime: 360 + 660 - 204 = 816 lei

4.1.7. CONTABILITATEA PRODUSELOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

4.1.7.1. NOȚIUNI GENERALE

Produsele fac parte din categoria stocurilor, fiind reprezentate de următoarele elemente:

- ❒ **semifabricate** - sunt acele produse al căror proces tehnologic a fost încheiat într-o secție sau fază de fabricație și care trec în continuare pentru prelucrare în altă secție sau fază de fabricație sau se livrează terților;
- ❒ **produse finite** - sunt bunurile care au parcurs toate fazele procesului tehnologic, întrunesc condițiile de calitate și sunt predate pe bază de acte la magazie sau sunt livrate direct terților;
- ❒ **produse reziduale** - reprezintă rebuturile, materialele recuperabile, deșeurile.

Producția în curs de execuție este reprezentată de:

- produsele care n-au parcurs toate fazele procesului tehnologic, ocupând o poziție intermediară fie între materii prime și semifabricate, fie între semifabricate și produse finite;
- produsele nesupuse recepției tehnice de calitate;
- lucrările, serviciile și studiile în curs de execuție.

Scanned with OKEN Scanner

Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, folosind metode tehnice de ajustare a gradului de finisare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice.

Producția în curs de execuție se evaluează la cost de producție.

4.1.7.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea produselor se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 34** *"Produse"*, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: **341** *"Semifabricate"*; **345** *"Produse finite"*; **346** *"Produse reziduale"*; **348** *"Diferențe de preț la produse"*.

a) În cazul utilizării inventarului permanent:

Contul 341	"Semifabricate"
Contul 345	"Produse finite"
Contul 346	"Produse reziduale"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența existenței și mișcării semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale.

În **DEBIT** se înregistrează:

» costul de producție al produselor obținute din producție proprie (711);
» plusurile de produse constatate la inventariere (711);
» valoarea produselor aduse de la terți (354);
» costul de producție al semifabricatelor primite de la societățile din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

În **CREDIT** se înregistrează:

- costul de producție al produselor ieșite pe următoarele căi:
  » vândute (711);
  » donate (6582);
  » pierderi din calamități (671);
  » transferate la magazinele proprii de desfacere (371);
  » lipsuri de produse constatate la inventariere (711);
  » trimise la terți (354);
  » cuvenite acționarilor, asociaților sau entităților prestatoare, ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale (401, 462);
  » acordate salariaților, ca plată în natură (421);
  » reținute și consumate în aceeași entitate (301, 302, 303).
- costul de producție al semifabricatelor livrate societăților din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

SOLDUL debitor reprezintă valoarea la cost de producție a semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale existente în stoc.

Scanned with OKEN Scanner

b) În cazul utilizării inventarului intermitent:

Contul 341	"Semifabricate"
Contul 345	"Produse finite"
Contul 346	"Produse reziduale"

În **DEBIT** se înregistrează:

» la sfârșitul perioadei, valoarea stocurilor finale de produse stabilite la inventariere (711).

În **CREDIT** se înregistrează:

» la începutul perioadei valoarea stocurilor inițiale de produse inventariate la sfârșitul perioadei precedente (711).

SOLDUL debitor reprezintă valoarea produselor existente în stoc.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse"

După conținutul economic este un *cont rectificativ al valorii de înregistrare* a produselor, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența diferențelor de preț nefavorabile (în plus) sau favorabile (în minus) dintre costul de producție și prețul standard al produselor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie (711).

În **CREDIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente produselor ieșite din gestiune (711).

SOLDUL debitor al contului reprezintă diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente produselor aflate în gestiune.

Este recomandabilă calcularea distinctă a diferențelor de preț aferente semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale, prin detalierea contului 348 "Diferențe de preț la produse" pe conturi de gradul II.

Contabilitatea producției în curs de execuție se realizează cu ajutorul **grupei 33** *"Producția în curs de execuție"*, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradulI:

- **331** *"Produse în curs de execuție"*
- **332** *"Lucrări și servicii în curs de execuție".*

Scanned with OKEN Scanner

Contul 331 "Produse în curs de execuție"
Contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea la cost de producție a produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei (711).

În **CREDIT** se înregistrează:

» scăderea din gestiune a produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

SOLDUL debitor reprezintă valoarea la cost de producție a produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

Pentru a facilita înțelegerea fluxurilor de înregistrări contabile privind produsele și producția în curs de execuție este necesară cunoașterea modului de funcționare a contului bifuncțional 711"Variația stocurilor".

Contul 711 "Variația stocurilor"

Se creditează cu costul de producție sau cu prețul standard al produselor și producției neterminate obținute și cu diferențele de preț aferente.

Se debitează cu costul de producție sau cu prețul standard al produselor sau producției neterminate ieșite din gestiune și cu diferențele de preț aferente.

Rulajul creditor reprezintă costul de producție al producției obținute în cursul perioadei.

Rulajul debitor reprezintă costul de producție al producției ieșite în cursul perioadei.

Soldul final creditor reprezintă variația în plus (creșterea) a stocului de produse față de începutul perioadei.

Soldul final debitor reprezintă variația în minus (diminuarea) stocului de produse față de începutul perioadei.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea operațiilor privind produsele: **701***"Venituri din vânzarea produselor finite"*, **702***"Venituri din vânzarea semifabricatelor"*, **703***"Venituri din vânzarea produselor reziduale"*.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

4.1.7.3. OPERAȚII PRIVIND PRODUSELE ȘI PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE

1. O entitate are la începutul perioadei un stoc de produse finite de 200 bucăți înregistrate la costul de producție de 10 lei/bucata. În cursul perioadei s-au mai fabricat 500 de bucăți, efectuându-se în acest scop următoarele cheltuieli:

- cu materiile prime: 3.000 lei;
- cu materialele auxiliare: 1.500 lei;
- cu colaboratorii: 600 lei;
- cu energia electrică facturată de către furnizor: 400 lei plus TVA, achitată cu numerar

Se livrează 600 de bucăți cu prețul de vânzare de 15 lei/bucata plus TVA, creanța încasându-se prin bancă. Scoaterea din evidență a produselor livrate se face folosindu-se metoda FIFO.

a) Entitatea utilizează metoda inventarului permanent:

- Cheltuieli cu materiile prime:

601		Cheltuieli cu materiile prime		3.000	
	301	Materii prime			3.000

- Cheltuieli cu materialele consumabile:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		1.500	
	3021	Materiale auxiliare			1.500

- Cheltuieli cu colaboratorii:

621		Cheltuieli cu colaboratorii		600	
	401	Furnizori			600

- Cheltuieli cu energia achitată în numerar:

605		Cheltuieli privind energia și apa		400	
4426		TVA deductibilă		76	
	5311	Casa în lei			476

- Obținere de produse finite evaluate la cost de producție efectiv:
  - Cost de producție total: 3.000 + 1.500 + 600 + 400 = 5.500 lei
  - Cost unitar: 5.500 : 500 = 11 lei/bucată

345		Produse finite		5.500	
	711	Variația stocurilor			5.500

- Livrarea produselor finite:

4111		Clienți		10.710	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			9.000
	4427	TVA colectată			1.710

- Scoaterea din evidență a produselor finite: 200 x 10 lei/buc + 400 x 11 lei/buc = 6.400 lei

711		Variația stocurilor		6.400	
	345		Produse finite		6.400

- Încasarea contravalorii produselor vândute:

5121		Conturi la bănci în lei		10.710	
	4111		Clienți		10.710

- Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârșitul perioadei:

121		Profit și pierdere		5.500	
	601		Cheltuieli cu materiile prime		3.000
	6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		1.500
	605		Cheltuieli privind energia și apa		400
	621		Cheltuieli cu colaboratorii		600

- Închiderea contului de venituri din vânzarea produselor:

701		Venituri din vânzarea produselor		9.000	
	121		Profit și pierdere		9.000

- Închiderea contului de venituri din producția stocată: RD - RC = 6.400 - 5.500 = 900 lei, care reprezintă sold debitor, de aceea contul se închide precum conturile de cheltuieli.

121		Profit și pierdere		900	
	711		Variația stocurilor		900

b) Entitatea utilizează metoda inventarului intermitent:

- Scoaterea din gestiune a produselor aflate în stoc la începutul perioadei: 200 x 10 lei/buc.

711		Variația stocurilor		2.000	
	345		Produse finite		2.000

- Vânzarea produselor:

4111		Clienți		10.710	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		9.000
	4427		TVA colectată		1.710

- Încasarea contravalorii produselor vândute:

5121		Conturi la bănci în lei		10.710	
	4111		Clienți		10.710

Scanned with OKEN Scanner

- Stabilirea prin inventariere a stocului final de produse finite: 100 x 11 lei/buc = 1.100 lei
  Producția obținută: S.F. + IEȘIRI - S.I. = 100 + 600 - 200 = 500 bucăți

345	711	Produse finite Variația stocurilor		1100		1100

2. O societate comercială are la începutul perioadei un stoc de produse finite de 300 kg evaluate la prețul standard de 6 lei/kg, diferențele de preț aferente stocului inițial fiind de 200 lei. În cursul perioadei entitatea a fabricat 700 kg de produse finite, efectuându-se în acest scop următoarele cheltuieli:

- cu materiile prime: 2.500 lei;
- cu materialele auxiliare: 700 lei;
- cu salariile: 1.330 lei.

Se livrează 800 kg produse finite la prețul de vânzare de 10 lei/kg plus TVA, factura încasându-se prin bancă.

Pentru simplificare, nu se iau în calcul celelalte cheltuieli aferente salariilor, cum ar fi: contribuțiile entității privind asigurările sociale, asigurările sociale de sănătate, fondul de șomaj.

- Cheltuieli cu materiile prime:

601	301	Cheltuieli cu materiile prime Materii prime		2.500		2.500

- Cheltuieli cu materialele consumabile:

6021	3021	Cheltuieli cu materialele auxiliare Materiale auxiliare		700		700

- Cheltuieli cu salariile:

641	421	Cheltuieli cu salariile personalului Personal - salarii datorate		1.330		1.330

- Obținere de produse finite evaluate la prețul standard de 6 lei/kg : 700 x 6 lei/kg

345	711	Produse finite Variația stocurilor		4.200		4.200

- Diferențele de preț aferente producției obținute: cost de producție - preț standard:
  4.530 - 4.200 = 330 lei

348	711	Diferențe de preț la produse Variația stocurilor		330		330

Scanned with OKEN Scanner

- Vânzarea produselor finite: 800kg x 10 lei/kg = 8.000 lei

4111		Clienți		9.520	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		8.000
	4427		TVA colectată		1.520

- Scoaterea din evidență a produselor livrate la preț standard: 800 kg x 6lei/kg

711		Variația satocurilor		4.800	
	345		Produse finite		4.800

- Coeficientul diferențelor de preț: K = $(Si_{348}+Rd_{348}):(Si_{345}+Rd_{345})$ = (200 + 330) : (1.800 + + 4.200) = 0,0883

- Diferențele de preț aferente producției livrate: valoarea la preț standard a produselor livrate x K = 4.800 x 0,0883

711		Variația stocurilor		423,84	
	348		Diferențe de preț la produse		423,84

- Încasarea facturii:

5121		Conturi la bănci în lei		9.520	
	4111		Clienți		9.520

3. O societate comercială are la începutul perioadei un stoc de semifabricate de 100 bucăți evaluate la costul standard de 8 lei/bucată, diferențele de preț aferente stocului inițial fiind de 100 lei. În cursul perioadei entitatea a produs 800 de bucăți de semifa- bricate, efectuându-se în acest scop următoarele cheltuieli:

- cu materiile prime: 3.500 lei;
- cu materialele auxiliare: 1.500 lei;
- cu colaboratorii: 1.100 lei.

Se livrează terților 400 bucăți de semifabricate la prețul de vânzare de 10 lei/bucata plus TVA, factura încasându-se prin bancă.

- Cheltuieli cu materiile prime:

601		Cheltuieli cu materiile prime		3.500	
	301		Materii prime		3.500

- Cheltuieli cu materialele auxiliare:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		1.500	
	3021		Materiale auxiliare		1.500

- Cheltuieli cu colaboratorii:

621		Cheltuieli cu colaboratorii		1.100	
	401		Furnizori		1.100

Scanned with OKEN Scanner

- Obținere de semifabricate evaluate la prețul standard: 800 buc. x 8 lei/bucata:

341		Semifabricate		6.400	
	711	Variația stocurilor			6.400

- Diferențele de preț aferente producției obținute: 6100 - 6400 = -300 lei

348		Diferențe de preț la produse		300	
	711	Variația stocurilor			300

- Vânzarea semifabricatelor:

4111		Clienți		4.760	
	702	Venituri din vânzarea semifabricatelor (400 x 10)			4.000
	4427	TVA colectată			760

- Scoaterea din evidență a semifabricatelor livrate: 400 x 8 lei/buc:

711		Variația stocurilor		3.200	
	341	Semifabricate			3.200

- Coeficientul diferențelor de preț: $K = (Si_{348}+Rd_{348}):(Si_{341}+Rd_{341}) = (100 - 300) : (800 + 6400) = -0,0277$
- Diferențele de preț aferente producției vândute: 3.200 x (-0,0277) = -88,64

711		Variația stocurilor		88,64	
	348	Diferențe de preț la produse			88,64

- Încasarea facturii:

5121		Conturi la bănci în lei		4.760	
	4111	Clienți			4.760

4. Se obțin semifabricate evaluate la costul de producție efectiv de 800 lei. Ulterior, se eliberează pentru prelucrare în alte secții semifabricate în valoare de 700 lei.

- Recepția semifabricatelor obținute din producție proprie:

341		Semifabricate		800	
	711	Variația stocurilor			800

- Eliberarea de semifabricate pentru prelucrarea acestora în alte secții:

711		Variația stocurilor		700	
	341	Semifabricate			700

Scanned with OKEN Scanner

5. Din procesul de producție rezultă materiale recuperabile (deșeuri de metale feroase și neferoase) evaluate la suma de 400 lei. Ulterior, acestea se vând cu prețul de 500 lei plus TVA, încasarea făcându-se în numerar.

❒ Notă: potrivit legii, se constituie o contribuție de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor feroase și neferoase de către deținătorii de astfel de deșeuri. Sumele se reține prin stopaj la sursă de către operatorii economici colectori autorizați, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu, până la data de 25 ale lunii următoare, dată până la care trebuie depusă și o declarație privind fondul pentru mediu.[2]

La entitatea deținătoare de deșeuri:

- Recepția produselor reziduale:

346		Produse reziduale		400	
	711	Variația stocurilor			400

- Valorificarea produselor reziduale prin vânzare, cu evidențierea distinctă în factura fiscală a cotei de 3% reprezentând fondul pentru mediu (500 x 3 : 103) :

4111		Clienți		500	
	703	Venituri din vânzarea produselor reziduale (inclusiv cota de 3%)			500
4426		TVA deductibilă		95	
	4427	TVA colectată			95

❒ Notă: în cazul livrărilor de terenuri, deșeuri de metale, clădiri și material lemnos, furnizorii înscriu pe facturile fiscale mențiunea „taxare inversă" (art.160 din Codul fiscal, actualizat)

- Descărcarea gestiunii de produsele reziduale vândute:

711		Variația stocurilor		400	
	346	Produse reziduale			400

- Încasarea în numerar a facturii cu produsele reziduale vândute, mai puțin cota de 3% care se înregistrează la cheltuieli cu alte taxe:

5311		Casa în lei		485	
635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		15	
	4111	Clienți			500

La entitatea colectoare de deșeuri:

- Achiziționarea deșeurilor:

346		Produse reziduale		500	
	401	Furnizori			500
4426		TVA deductibilă		95	
	4427	TVA colectată			95

2) O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu (M.O. nr. 1193/30.12.2005)

Scanned with OKEN Scanner

- Înregistrarea fondului pentru mediu, reținut prin stopaj la sursă:

401		Furnizori		15	
	447	Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate			15

- Achitarea facturii emise de entitatea deținătoare de deșeuri:

401		Furnizori		485	
	5311	Casa în lei			485

- Vărsarea prin bancă a fondului pentru mediu:

447		Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate		485	
	5121	conturi la bănci în lei			485

6. La inventariere se constată un minus de produse finite la inventariere de 80 lei, care se impută magazionerului la valoarea actuală de 100 plus TVA. Suma se încasează ulterior în numerar.

- Minusul de produse finite constatat la inventariere:

711		Variația stocurilor		80	
	345	Produse finite			80

- Imputarea pagubei gestionarului:

4282		Alte creanțe în legătură cu personalul		119	
	7581	Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități			100
	4427	TVA colectată			19

- Încasarea imputației în numerar:

5311		Casa în lei		119	
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul			119

7. Se înregistrează în contabilitate următoarele operații:

- Produse finite în valoare de 400 lei oferite gratuit:

Varianta I :

6582		Donații și subvenții acordate		400	
	345	Produse finite			400

Varianta II :

711		Variația stocurilor		400	
	345	Produse finite			400
6582		Donații și subvenții acordate		400	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			400

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Indiferent de varianta folosită, se înregistrează și TVA aferentă produselor donate:

635	4427	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate TVA colectată		76	76

- Produse finite acordate salariaților, ca plată în natură, în sumă de 50 lei:

Varianta I :

421	345	Personal-salarii datorate Produse finite		50	50

Varianta II :

711	345	Variația stocurilor Produse finite		50	50
421	701	Personal-salarii datorate Venituri din vânzarea produselor finite		50	50

Notă: Indiferent de varianta folosită, se înregistrează și TVA aferentă produselor acordate salariaților:

635	4427	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate TVA colectată		9	9

- Plusuri de semifabricate în sumă de 40 lei constatate la inventariere:

341	711	Semifabricate Variația stocurilor		40	40

- Produse finite în valoare de 300 lei transferate la magazinul propriu:

Varianta I :

371	345	Mărfuri Produse finite		300	300

Varianta II :

711	345	Variația stocurilor Produse finite		300	300
371	701	Mărfuri Venituri din vânzarea produselor finite		300	300

- Produse reziduale în valoare de 60 lei distruse de inundații:

Varianta I :

671	346	Chelt. privind calamitățile și alte evenim. extraordinare Produse reziduale		60	60

Scanned with OKEN Scanner

Varianta II :

711		Variația stocurilor		60	
	346	Produse reziduale			60
671		Chelt. privind calamitățile și alte evenim. extraordinare		60	
	703	Venituri din vânzarea produselor reziduale			60

- Produse finite cuvenite furnizorilor, ca plată în natură, conform prevederilor contractuale:

Varianta I :

401		Furnizori		70	
	345	Produse finite			70

Varianta II :

711		Variația stocurilor		70	
	345	Produse finite			70
401		Furnizori		70	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			70

8. La inventarierea de la sfârșitul perioadei se constată în secțiile de bază produse în curs de execuție evaluate la costul efectiv de 500 lei.

- Înregistrarea producției în curs de execuție stabilite la finele perioadei:

331		Produse în curs de execuție		500	
	711	Variația stocurilor			500

- Stornarea la începutul perioadei următoare a stocului de producție neterminată:

711		Variația stocurilor		500	
	331	Produse în curs de execuție			500

Scanned with OKEN Scanner

4.1.8. CONTABILITATEA STOCURILOR AFLATE LA TERȚI

4.1.8.1. NOȚIUNI GENERALE

Sunt considerate stocuri aflate la terți acele bunuri care se află în una din următoarele situații:

- achitate și lăsate în custodia furnizorilor;
- date spre prelucrare la terți;
- predate terților pentru vânzare în consignații;
- trimise pentru depozitare temporară la terți;
- aflate în curs de aprovizionare, adică achitate, dar nesosite sau sosite, dar nerecepționate.

4.1.8.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea stocurilor aflate temporar la terți se realizează cu ajutorul **grupei 35** *"Stocuri aflate la terți", care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:* **351** *"Materii și materiale aflate la terți";* **354** *"Produse aflate la terți";* **356** *"Animale aflate la terți";* **357** *"Mărfuri aflate la terți";* **358** *"Ambalaje aflate la terți".*

Contul 351	"Materii și materiale aflate la terți"
Contul 354	"Produse aflate la terți"
Contul 356	"Animale aflate la terți"
Contul 357	"Mărfuri aflate la terți"
Contul 358	"Ambalaje aflate la terți"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența existenței și mișcării activelor circulante materiale aflate la terți în custodie, pentru prelucrare, pentru depozitare, pentru vânzare în consignație, în curs de aprovizionare.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea materiilor prime, materialelor, produselor, animalelor, mărfurilor și ambalajelor aflate la terți (301, 302, 303, 341, 345, 346, 361, 371, 381, 401).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea materiilor prime, materialelor, produselor, animalelor, mărfurilor și ambalajelor intrate în gestiune (301, 302, 303, 341, 345, 346, 361, 371, 381, 401);

» scăderea din gestiune a activelor circulante materiale aflate la terți, constatate lipsă la inventar (601, 602, 603, 711, 606, 607, 608), distruse de calamități (671).

SOLDUL debitor reprezintă valoarea activelor circulante materiale aflate la terți.

Scanned with OKEN Scanner

4.1.8.3. OPERAȚII PRIVIND STOCURILE AFLATE LA TERȚI

1. O entitate de prelucrare a lemnului trimite la terți pentru fasonare lemn rotund în valoare de 1.000 lei. Prețul prelucrării materiei prime este de 50 lei plus TVA. Ulterior, materiile prime prelucrate se returnează.

- Trimiterea materiilor prime pentru prelucrare pe bază de aviz de însoțire a mărfii:

351		Materii și materiale aflate la terți		1.000	
	301	Materii prime			1.000

- Costul prelucrării, conform facturii:

301		Materii prime		50	
4426		TVA deductibilă		9	
	401	Furnizori			59

- Reîntoarcerea de la prelucrare a materiilor prime:

301		Materii prime		1.000	
	351	Materii și materiale aflate la terți			1.000

2. Se achiziționează, conform facturii, materiale consumabile în sumă de 400 lei plus TVA, care, din motive obiective, nu se pot recepționa imediat. Ulterior se face recepția lotului de materiale intrate.

- Sosirea materialelor nerecepționate

351		Materii și materiale aflate la terți		400	
4426		TVA deductibilă		76	
	401	Furnizori			476

- Recepția materialelor:

301		Materii prime		400	
	351	Materii și materiale aflate la terți			400

3. Se trimite la terți pentru reparare un aparat de măsură în valoare de 300 lei, aflat în depozit. Costul reparației achitat cu un avans de trezorerie este de 60 lei plus TVA. După reparare, aparatul este adus în entitate.

- Trimiterea aparatului de măsură la reparat:

351		Materii și materiale aflate la terți		300	
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar			300

- Achitarea reparației:

611		Cheltuieli de întreținere și reparații		60	
4426		TVA deductibilă		11	
	542	Avansuri de trezorerie			71

Scanned with OKEN Scanner

- Aducerea aparatului reparat:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar		300	
	351	Materii și materiale aflate la terți			300

4. Datorită lipsei spațiilor de depozitare, se trimit la terți pentru depozitare temporară produse finite în valoare de 500 lei. Chiria percepută este de 20 lei plus TVA și se achită în numerar. Ulterior, produsele sunt aduse în entitate.

- Trimiterea la terți a produselor finite:

354		Produse aflate la terți		500	
	345	Produse finite			500

- Achitarea chiriei:

612		Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		20	
4426		TVA deductibilă		4	
	5311	Casa în lei			24

- Aducerea produselor în entitate:

345		Produse finite		500	
	354	Produse aflate la terți			500

5. O fermă achiziționează, conform facturii, porci pentru îngrășat în valoare de 1.500 lei plus TVA, care se lasă o perioadă în custodia furnizorului, după care se aduc în entitate.

- Achiziționarea porcilor și lăsarea acestora în custodia furnizorului:

356		Animale aflate la terți		1.500	
4426		TVA deductibilă		285	
	401	Furnizori			1.785

- Aducerea animalelor de la furnizor:

361		Animale și păsări		1.500	
	356	Animale aflate la terți			1.500

6. Se trimite un lot de produse finite înregistrat la costul de producție de 200 lei pentru a fi vândut în consignație la valoarea de 300 lei. După vânzarea produselor, se trimite factura și se încasează în numerar.

- Trimiterea produselor în consignație pe bază de aviz de însoțire a mărfii:

354		Produse aflate la terți		200	
	345	Produse finite			200

Scanned with OKEN Scanner

- Trimiterea facturii după vânzarea produselor:

4111		Clienți		357	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			300
	4427	TVA colectată			57

- Scoaterea din evidență a produselor vândute:

711		Variația stocurilor		200	
	354	Produse aflate la terți			200

- Încasarea facturii:

5311		Casa în lei		357	
	4111	Clienți			357

7. Se achiziționează un lot de mărfuri în valoare de 2.000 lei plus TVA, care se expediază cu trenul. Se înregistrează factura privind mărfurile în curs de aprovizionare. Ulterior, se înregistrează sosirea mărfurilor în entitate.

- Înregistrarea mărfurilor în curs de aprovizionare:

357		Mărfuri aflate la terți		2.000	
4426		TVA deductibilă		380	
	401	Furnizori			2.380

- Sosirea și recepționarea mărfurilor:

371		Mărfuri		2.000	
	357	Mărfuri aflate la terți			2.000

8. Se trimit unei entități neplătitoare de TVA ambalaje în valoare de 100 lei pentru a fi recondiționate. Costul recondiționării în valoare de 10 lei se achită în numerar. Ulterior, ambalajele reintră în entitate.

- Trimiterea ambalajelor pentru recondiționare:

358		Ambalaje aflate la terți		100	
	381	Ambalaje			100

- Achitarea costului recondiționării:

611		Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile		10	
	5311	Casa în lei			10

- Reîntoarcerea ambalajelor recondiționate:

381		Ambalaje		100	
	358	Ambalaje aflate la terți			100

Scanned with OKEN Scanner

4.1.9. CONTABILITATEA ANIMALELOR

4.1.9.1. NOȚIUNI GENERALE

În grupa activelor circulante materiale se includ următoarele categorii de animale:

- **animale tinere de orice fel** (viței, miei, purcei, mânji etc), care urmează a fi trecute ulterior în categoria imobilizărilor corporale, ca animale de muncă și pentru reproducție;
- **animalele la îngrășat**, destinate sacrificării sau vânzării;
- **animalele pentru producție** (lâna, lapte, blană, ouă);
- **coloniile de albine.**

Intrarea în entitate a animalelor se poate face, în principal, prin achiziții de la terți sau din producție proprie.

Ieșirea animalelor se poate face prin vânzarea de animale vii, ca produse finite, sau prin vânzarea de produse animaliere, prin sacrificare.

Evaluarea animalelor se poate face la cost de achiziție, cost de producție sau la preț standard. Creșterile în greutate pot fi evaluate la cost de producție sau la preț standard.

4.1.9.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a animalelor se realizează cu ajutorul grupei **36** *"Animale"*, care cuprinde conturile:

- **361** *"Animale și păsări"*
- **368** *"Diferențe de preț la animale și păsări"*.

Contul 361 „Animale și păsări"

După conținutul economic este un *cont de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența următoarelor categorii de animale: animale tinere, la îngrășat, de producție, păsările, coloniile de albine.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » costul de producție al animalelor obținute din producție proprie, sporurile în greutate, plusurile de inventar (711);
- » valoarea animalelor achiziționate de la terți (401, 408, 542);
- » valoarea animalelor aduse de la terți (356);
- » valoarea animalelor primite de la unitate sau subunități (481, 482);
- » valoarea animalelor primite gratuit (7582).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » valoarea animalelor vândute, sacrificate, constatate în minus la inventariere (371, 606, 711);
- » valoarea animalelor donate (6582);
- » valoarea pierderilor din calamități (671);
- » valoarea animalelor trimise la terți (356).

SOLDUL debitor reprezintă valoarea animalelor de natura stocurilor existente în patrimoniu.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 368 „Diferențe de preț la animale și păsări"

După conținutul economic este un *cont rectificativ al valorii de înregistrare* a animalelor și păsărilor, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența diferențelor de preț nefavorabile (în plus) sau favorabile (în minus) dintre costul de producție sau achiziție și prețul standard al animalelor și păsărilor de natura stocurilor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente animalelor și păsărilor intrate în gestiune din producție proprie (711) sau achiziționate de la terți (401, 408, 542);

În **CREDIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente animalelor și păsărilor ieșite din gestiune (606, 711);

SOLDUL debitor al contului reprezintă diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente animalelor și păsărilor aflate în gestiune.

Alt cont specific, utilizat pentru înregistrarea operațiilor privind animalele este **606** *"Cheltuieli privind animalele și păsările".*

4.1.9.3. OPERAȚII PRIVIND ANIMALELE

1. Se achiziționează de la furnizori animale pentru îngrășat la costul de achiziție de 1.000 plus TVA, care se achită cu ordin de plată. Creșterea în greutate se înregistrează la costul de producție de 200 lei. După 6 luni se vând ca animale vii cu prețul de vânzare de 3.000 lei plus TVA, factura încasându-se prin bancă.

- Achiziționarea animalelor:

361		Animale și păsări		1.000	
4426		TVA deductibilă		190	
	401	Furnizori			1.190

- Achitarea facturii:

401		Furnizori		1.190	
	5121	Conturi la bănci în lei			1.190

- Sporul de creștere în greutate:

361		Materiale consumabile		200	
	711	Variația stocurilor			200

Scanned with OKEN Scanner

- Livrarea animalelor vii:

4111		Clienți		3.570	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		3.000
	4427		TVA colectată		570

- Descărcarea gestiunii de animalele vândute: - costul de achiziție: 1.000 lei;
  - sporul total în greutate: 6 luni x 200 lei/lună = 1.200 lei

606		Cheltuieli privind animalele și păsările		1.000	
711		Variația stocurilor		1.200	
	361		Animale și păsări		2.200

- Încasarea facturii:

5121		Conturi la bănci în lei		3.570	
	4111		Clienți		3.570

2. Se obțin din producție proprie animale pentru îngrășat înregistrate la costul de producție efectiv de 1.000 lei. Sporul lunar în greutate este calculat la costul de producție de 100 lei. După 12 luni, animalele sunt sacrificate, iar produsele obținute sunt trecute la magazinul propriu de desfacere.

- Obținerea de animale pentru îngrășat:

361		Animale și păsări		1.000	
	711		Variația stocurilor		1.000

- Sporul lunar de creștere în greutate:

361		Animale și păsări		100	
	711		Variația stocurilor		100

- Trecerea produselor rezultate din sacrificare la magazinul propriu:

Varianta I:

371		Mărfuri	(1.000 + 12 x 100)	2.200	
	361		Animale și păsări		2.200

Varianta II:

711		Variația stocurilor		2.200	
	361		Animale și păsări		2.200
371		Mărfuri		2.200	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		2.200

Scanned with OKEN Scanner

3. Se achiziționează o familie de albine cu prețul de 200 lei plus TVA, care se achită din avansuri de trezorerie. În cursul perioadei se obține miere la costul de producție de 25 lei, care se livrează la prețul de vânzare de 40 lei plus TVA, încasându-se în numerar.

- Achiziționarea albinelor:

361		Animale și păsări		200	
4426		TVA deductibilă		38	
	542	Avansuri de trezorerie			238

- Obținerea produselor finite:

345		Produse finite		25	
	711	Variația stocurilor			25

- Vânzarea mierii:

4111		Clienți		48	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			40
	4427	TVA colectată			8

- Descărcarea gestiunii de produsele vândute:

711		Variația stocurilor		25	
	345	Produse finite			25

- Încasarea facturii:

5311		Casa în lei		48	
	4111	Clienți			48

4. Se obțin din producție proprie 4 animale pentru îngrășat, înregistrate la prețul standard de 500 lei/bucata, costul efectiv fiind de 560 lei. Sporul lunar de creștere în greutate este de 40 lei/bucata, la preț standard, respectiv 50 lei/bucata la cost efectiv. După 10 luni se vând 3 animale cu prețul de 1.500 lei/bucata plus TVA.

- Animale nou-născute înregistrate la preț standard: 4 x 500 lei/buc

361		Animale și păsări		2.000	
	711	Variația stocurilor			2.000

- Diferențele de preț aferente animalelor nou-născute: 4 x 60 lei/buc

368		Diferențe de preț la animale și păsări		240	
	711	Variația stocurilor			240

- Sporul lunar de creștere în greutate la preț standard: 4 animale x 40 lei/buc

361		Animale și păsări		160	
	711	Variația stocurilor			160

- Diferențe de preț aferente sporului lunar în greutate: (50 - 40) x 4 animale

368		Diferențe de preț la animale și păsări		40	
	711	Variația stocurilor			40

Scanned with OKEN Scanner

- Vânzarea animalelor:

4111		Clienți		5.355	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		4.500
	4427		TVA colectată		855

- Descărcarea din gestiune a animalelor vândute. Preț standard: (500 +40 x 10luni) x 3animale

711		Variația stocurilor		2700	
	361		Animale și păsări		2700

- Coeficientul diferențelor de preț: $K = (Si_{368}+Rd_{368}):(Si_{361}+Rd_{361}) = (2.40 + 40 \times 10) : (2.000 + 1.60 \times 10) = 0,1777$
- Diferențele de preț aferente animalelor vândute: 2.700 x 0,1777:

711		Variația stocurilor		479,79	
	368		Diferențe de preț la animale și păsări		479,79

5. Se obțin din producție proprie viței, care se evaluează la costul de producție de 1.500 lei. Ulterior, se înregistrează creșterea în greutate în sumă de 1.000 lei. La maturitate, animalele se transferă în categoria imobilizărilor corporale, fiind utilizate ca animale de reproducție.

- Obținerea de animale din producție proprie:

361		Animale și păsări		1.500	
	711		Variația stocurilor		1.500

- Sporul lunar de creștere în greutate:

361		Animale și păsări		1.000	
	711		Variația stocurilor		1.000

- Transferarea animalelor în categoria imobilizărilor corporale:

Varianta I:

2134		Animale și plantații		2.500	
	361		Animale și păsări		2.500

Varianta II:

711		Variația stocurilor		2.500	
	361		Animale și păsări		2.500
2134		Animale și plantații		2.500	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		2.500

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

4.1.10. CONTABILITATEA MĂRFURILOR

4.1.10.1. NOȚIUNI GENERALE

Mărfurile sunt bunurile achiziționate din afara entității pentru a fi vândute în aceeași stare, fără vreo prelucrare suplimentară. Sunt asimilate mărfurilor:

- stocurile achiziționate pentru utilizare proprie (materii prime, materiale, obiecte de inventar etc.) și care, ulterior, și-au schimbat destinația și se oferă spre vânzare terților;
- stocurile provenite din producție proprie, care se vând prin magazine proprii (semifabricate, produse finite etc).

Pe traseul producător - consumator, mărfurile parcurg două stadii și anume:

① *circulația cu ridicata a mărfurilor* - care constă în achiziționarea de mărfuri în cantități mari de la producători sau de la alți furnizori în scopul revânzării acestora către alte entități comerciale, îndeosebi celor de vânzare cu amănuntul;

② *circulația cu amănuntul a mărfurilor* - care constă în vânzarea mărfurilor consumatorilor individuali, precum și unor entități pentru consumul propriu.

Diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție al mărfurilor poartă denumirea de **adaos comercial** sau **rabat comercial**. Cu toate că exprimă aceeași realitate, între cele două noțiuni există, totuși, deosebiri în ceea ce privește modul de calcul și momentul în care se face calculul.

- Astfel, adaosul comercial se determină în momentul achiziționării mărfurilor, prin aplicarea cotei de adaos asupra costului de achiziție.
- Rabatul comercial se stabilește în momentul scoaterii din gestiune a mărfurilor vândute, prin aplicarea cotei de rabat asupra prețului de vânzare al mărfurilor.

Transformarea cotei de adaos în cotă de rabat se realizează aplicând procedeul sutei majorate, astfel:

cota de rabat (%) = (cota de adaos x 100) : (cota de adaos + 100)

4.1.10.2. EVALUAREA MĂRFURILOR LA ENTITĂȚILE COMERCIALE CU AMĂNUNTUL

În cadrul entităților cu amănuntul se conduce evidența analitică global-valorică atât la nivel de entitate, cât și pe magazine, iar în cadrul acestora pe gestiuni cu ajutorul raportului de gestiune zilnic sau periodic.

Contabilitatea sintetică a mărfurilor la entitățile cu amănuntul se organizează prin folosirea inventarului permanent sau intermitent.

La entitățile comerciale de desfacere a mărfurilor cu amănuntul (en detail) se recomandă evidența mărfurilor la prețul cu amănuntul, care se poate utiliza în două variante:

Scanned with OKEN Scanner

a) **Prețul cu amănuntul**, care este format din costul de achiziție plus adaosul comercial plus TVA. Adaosul comercial este suma destinată să acopere cheltuielile comerciantului (cheltuieli de circulație) și să asigure obținerea unui profit.

b) Detailiștii neplătitori de TVA utilizează **prețul cu amănuntul** compus din costul de achiziție (în care se include și TVA din factura de cumpărare) plus adaosul comercial.

De regulă, la entitățile comerciale cu amănuntul se consideră cost de achiziție prețul de cumpărare reflectat în facturile furnizorilor, iar cheltuielile de transport aferente intrărilor de mărfuri se reflectă într-un cont analitic distinct. Acestea se vor include în cheltuieli pe măsura vânzării mărfurilor. Acest mod de evaluare se impune din rațiuni practice, întrucât este dificil să se recalculeze prețul de cumpărare al mărfurilor intrate în funcție de cheltuielile de transport-aprovizionare, având în vedere marea varietate de sortimente de mărfuri intrate, în cantități și la prețuri diferite.

Exemplu ■ ■ ■ **privind formarea prețului cu amănuntul**

O entitate mică având ca obiect principal de activitate comercializarea mărfurilor cu amănuntul, achiziționează mărfuri conform facturii de cumpărare din care se extrag următoarele date:

- Valoarea la preț de cumpărare fără TVA: 1.000 lei;
- TVA: 1.000 x 19%= 190 lei;
- Totalul facturii: 1.190 lei;

Cota de adaos utilizată este de 20% din costul de achiziție.

Varianta I: Entitatea nu este plătitoare de TVA

Calcularea prețului cu amănuntul: Pa = Cost de achiziție (Ca) + Adaos comercial (Ac)

- Costul de achiziție = totalul facturii = 1.190 lei;
- Adaosul comercial = costul de achiziție x cota de adaos = = 1.190 x 20% = 238 lei;
- Prețul cu amănuntul = 1.190 + 238 lei = 1.428 lei.

Varianta II: Entitatea este plătitoare de TVA

Calcularea prețului cu amănuntul cu TVA: Pa = Ca + Ac + TVA neexigibilă

- Costul de achiziție = valoarea la prețul de cumpărare fără TVA = 1.000 lei;
- Adaosul comercial = costul de achiziție x cota de adaos = 1.000 x 20% = 200 lei;
- TVA neexigibilă = (costul de achiziție + adaosul comercial) x 19% = 228 lei;
- Prețul cu amănuntul cu TVA= 1.000 + 200 + 228 = 1.4.28 lei.

Exemplu ■ ■ ■ **privind evaluarea ieșirilor de mărfuri**

În balanța de verificare de la sfârșitul perioadei precedente există următoarea situație privind conturile aferente mărfurilor:

Simbol cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaje curente		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C
371	*Mărfuri*	928		2.320	1.547	1.701	
378	*Diferențe de preț la mărfuri*		188	300	450		330
4428	*TVA neexigibilă*		148	247	370		271
607	*Cheltuieli privind mărfurile*			1.000	1.000		
707	*Venituri din vânzarea mărfurilor*			1.300	1.300		

În cursul perioadei curente se achiziționează mărfuri la costul de achiziție de 4.000 lei plus TVA și se vând mărfuri în valoare de 3.867,50 lei la prețul de vânzare cu amănuntul cu TVA. Cota de adaos practicată pentru intrările de mărfuri este de 30% din costul de achiziție.

a) Determinarea prețului cu amănuntul aferent intrărilor de mărfuri

- Adaosul comercial (rulajul creditor al contului 378): 4.000 x 30% = 1.200 lei
- TVA neexigibilă (rulajul creditor al contului 4428) : (4.000 + 1.200) x 19% = = 988 lei
- Valoarea mărfurilor intrate la prețul cu amănuntul (rulajul debitor al contului 371): 4.000 + 1.200 + 988 = 6.188 lei

b) Evaluarea ieșirilor de mărfuri

Varianta A

I. Determinarea cotei medii de rabat

- varianta a: dacă entitatea practică cote de adaos diferite pentru diferite sortimente de mărfuri, se folosește procedeul cotei medii de rabat (K):

  K = (SI + RC) din contul 378 : (SI + RD) din contul 371 (exclusiv TVA neexigibilă) x 100 = (180+1.200) : (928,20 - 148,20 + 5.200) x 100 = 23,07%

- varianta b: dacă entitatea practică o cotă unică de adaos comercial (Ca), cota de rabat (Cr) se calculează folosind procedeul sutei majorate:
  Cr = (Ca x 100) : (Ca + 100) = (30 x 100) : (30 + 100) = 3.000 : 130 = 23,07%

II. Calcularea rabatului comercial aferent mărfurilor vândute, cumulat de la începutul perioadei: RCC = rulajul cumulat al contului 707 x K

- Rulajul curent al contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" = Valoarea mărfurilor vândute în perioada curentă și evaluate la prețul cu amănuntul cu TVA x 100 : 119 = 3.867,50 x 100 : 119 = 3.250 lei
- Rulajul cumulat al contului 707 : 1.300 + 3.250 = 4.550 lei
- RCC = 4.550 x 23,07% = 1.049,68 lei

Scanned with OKEN Scanner

III. Calcularea rabatului comercial aferent mărfurilor vândute în perioada curentă (RCL)

- RCL = RCC - rulajul debitor cumulat al contului 378 = 1.049,68 - 300 = = 749,68 lei

IV. Determinarea cheltuielilor privind mărfurile vândute în perioada curentă (CM)

- CM = rulajul curent al contului 707 - RCL = 3.250 - 749,68 = 2.500,32 lei

V. TVA aferentă mărfurilor vândute

- TVA aferentă mărfurilor vândute = valoarea mărfurilor la prețul cu amănuntul x 19 : 119 = 3.867,50 x 19 : 119 = 617 lei

Varianta B:

I. Determinarea cotei medii de rabat conform formulelor de la varianta A : 23,07%

II. Determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor aflate în stoc la sfârșitul perioadei curente (ACS)

ACS = K x valoarea stocului de mărfuri la finele perioadei curente, exclusiv TVA (VSM)

- VSM = soldul de mărfuri la finele perioadei precedente + intrări în perioada curentă - ieșiri în perioada curentă (exclusiv TVA) = 1.430 + 5.200 - 3.250 = 3.380 lei
- ACS = 23,07% x 3.380 = 779,76 lei

III. Determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite în perioada curentă (ACL)

ACL = soldul creditor al contului 378 (SC 378) - ACS

- SC 378 = soldul creditor al contului 378 la finele perioadei precedente + rulajul creditor al perioadei curente = 330 + 1.200 = 1.530 lei
- ACL = 1.530 - 779,76 = 750,24 lei

IV. Determinarea cheltuielilor privind mărfurile vândute în perioada curentă (CM)

- CM = rulajul curent al contului 707 - RCL = 3.250 - 750,24 = 2.499,76 lei

Varianta C:

I. Determinarea cotei medii de rabat conform formulelor de la varianta A : 23,07%

II. Calcularea rabatului comercial aferent mărfurilor vândute în perioada curentă (RCL)

- RCL = rulajul curent al contului 707 x K = 3.250 x 23,07% = 749,77 lei

III. Determinarea cheltuielilor privind mărfurile vândute în perioada curentă (CM):

- CM = rulajul curent al contului 707 - RCL = 3.250 - 749,77 = 2.500,23 lei

Scanned with OKEN Scanner

4.1.10.3. EVALUAREA MĂRFURILOR LA ENTITĂȚILE CU RIDICATA

Entitățile comerciale de desfacere a mărfurilor cu ridicata pot evalua mărfurile la unul din următoarele prețuri de înregistrare:

- **Costul de achiziție efectiv**, care cuprinde, pe lângă prețul de cumpărare, și alte cheltuieli, cum ar fi: cheltuieli de transport, taxe vamale, comisioane, prime de asigurare etc.

  În acest caz, ieșirile de mărfuri din patrimoniu se pot evalua folosind una din următoarele metode de evaluare: metoda costului mediu ponderat (CMP), metoda „prima intrare - prima ieșire" (FIFO), metoda „ultima intrare - prima ieșire" (LIFO).

- **Prețul standard** (prestabilit) - se determină pentru fiecare sortiment de marfă, pe baza prețurilor medii din perioada anterioară.

  În acest caz, trebuie evidențiate distinct diferențele de preț dintre prețul standard și costul efectiv de achiziție. La sfârșitul fiecărei perioade de gestiune este necesar să se repartizeze diferențele de preț atât asupra ieșirilor, cât și asupra stocului final de mărfuri, pe baza unui coeficient de repartizare care se calculează cu date cumulate de la începutul anului.

- **Prețul de vânzare cu ridicata (en gros)** este format din costul de achiziție plus un adaos comercial care se stabilește în funcție de nivelul prețurilor de pe piață la sortimentul respectiv de mărfuri.

4.1.10.4. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a mărfurilor se realizează cu ajutorul grupei **37** *"Mărfuri"*, care cuprinde conturile sintetice de gradul I:

- **371** *"Mărfuri"*
- **378** *"Diferențe de preț la mărfuri"*

b) În cazul utilizării inventarului intermitent:

Contul 371 „Mărfuri"

În **DEBIT** se înregistrează:

» la sfârșitul perioadei, valoarea la preț de înregistrare a stocurilor finale de mărfuri stabilite la inventariere (607);

În **CREDIT** se înregistrează:

» la începutul perioadei, valoarea stocurilor inițiale de mărfuri inventariate la sfârșitul perioadei precedente (607);

SOLDUL debitor reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc.

Scanned with OKEN Scanner

a) În cazul utilizării inventarului permanent:

Contul 371 „Mărfuri"

După conținutul economic este un *cont de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența existenței și mișcării mărfurilor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea mărfurilor achiziționate (401, 408, 446, 542);
» adaosul comercial aferent mărfurilor achiziționate și a celor constatate în plus la inventariere (378);
» TVA neexigibilă aferentă mărfurilor achiziționate și a celor constatate în plus la inventariere (4428);
» valoarea mărfurilor constatate în plus la inventariere (607);
» valoarea materialelor și produselor transferate la mărfuri (301, 302, 303, 341, 345, 346);
» valoarea mărfurilor primite cu titlu gratuit (7582);
» valoarea aportului social de mărfuri (456);
» valoarea mărfurilor aduse de la terți (357);
» valoarea mărfurilor primite de la societățile din cadrul grupului (451) sau din cadrul entității (481, 482).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea mărfurilor vândute sau constatate lipsă la inventariere (607);
» valoarea mărfurilor donate (6582) sau distruse de calamități (671);
» adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, donate, distruse și a celor constatate lipsă la inventariere (378);
» TVA neexigibilă aferentă mărfurilor vândute, donate, distruse și a celor constatate lipsă la inventariere (4428);
» valoarea mărfurilor trimise la terți (357);
» valoarea mărfurilor livrate societăților din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea stocului de mărfuri existent în patrimoniu evaluat la preț de înregistrare.

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri"

După conținutul economic este un *cont rectificativ al valorii de înregistrare* a mărfurilor, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor existente în gestiunea entității.

În **CREDIT** se înregistrează:

» adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune sau constatate în plus la inventariere (371);

În **DEBIT** se înregistrează:

» adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, donate, constatate lipsă la inventariere, distruse de calamități, depreciate (371);

SOLDUL creditor al contului reprezintă adaosul comercial aferent mărfurilor din stoc

Scanned with OKEN Scanner

În cazul utilizării **inventarului intermitent**,

contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri"

se creditează la sfârșitul perioadei, cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc

se debitează la începutul perioadei, cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei precedente.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea operațiilor privind mărfurile: **607** *"Cheltuieli privind mărfurile"* și **707** *"Venituri din vânzarea mărfurilor"*.

4.1.10.5. OPERAȚII PRIVIND MĂRFURILE

I. În cazul folosirii inventarului permanent

✓ MĂRFURI EVALUATE LA COST DE ACHIZIȚIE

1. O societate comercială care ține evidența mărfurilor la cost de achiziție achiziționează un lot de mărfuri în valoare de 3.000 plus TVA, care se achită cu ordin de plată. În cursul perioadei se livrează mărfuri în valoare de 2.000 lei plus TVA, la preț de vânzare, încasarea făcându-se cu ordin de plată. Costul de achiziție al mărfurilor livrate este de 1.500 lei.

- Înregistrarea facturii privind mărfurile achiziționate:

371		Mărfuri	3.000	
4426		TVA deductibilă	570	
	401	Furnizori		3.570

- Achitarea facturii:

401		Furnizori	3.570	
	5121	Conturi la bănci în lei		3.570

- Livrarea mărfurilor:

4111		Clienți	2.380	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor		2.000
	4427	TVA colectată		380

- Scoaterea din gestiune a mărfurilor livrate:

607		Cheltuieli privind mărfurile	1.500	
	371	Mărfuri		1.500

- Încasarea facturii:

5121		Conturi la bănci în lei	2.380	
	4111	Clienți		2.380

Scanned with OKEN Scanner

✓ MĂRFURI EVALUATE LA PREȚUL DE VÂNZARE CU AMĂNUNTUL

1. O societate comercială prezintă la începutul perioadei un sold de marfă evaluat la prețul de vânzare cu amănuntul de 1.428 lei (1.000 lei prețul de facturare, 200 lei adaosul comercial, 228 lei TVA neexigibilă). Se achiziționează mărfuri la prețul de cumpărare de 2.000 lei plus TVA, care se achită prin bancă. Cota de adaos comercial este de 30% din prețul de cumpărare. Se vând în numerar mărfuri în valoare de 2.142 lei, inclusiv TVA colectată. Se scot din evidență mărfurile livrate.

- Recepția mărfurilor:

- înregistrarea facturii privind mărfurile achiziționate:

371		Mărfuri		2.000		
4426		TVA deductibilă		380		
	401	Furnizori				2.380

- înregistrarea adaosului comercial și a TVA neexigibile:

371		Mărfuri		1.094		
	378	Diferențe de preț la mărfuri	(2.000 x 30%)			600
	4428	TVA neexigibilă	(2.000 + 600) x 19%			494

- Achitarea facturii:

401		Furnizori		2.380		
	5121	Conturi la bănci în lei				2.380

- Încasări în numerar din vânzarea mărfurilor:

5311		Casa în lei		2.142		
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor	(2.142 x 100 : 119)			1.800
	4427	TVA colectată	(2.142 x 19 : 119)			342

- Coeficientul mediu de rabat: $K = (Si_{378} + Rc_{378}):(Si_{371} + Rd_{371} - Si_{4428} - Rc_{4428}) =$
$= 800 : 3.800 = 0,2105$

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

378		Diferențe de preț la mărfuri	(1.800 x 0,2105)	378,90		
607		Cheltuieli privind mărfurile	(1.800 - 378,90)	1.421,10		
4428		TVA neexigibilă	(1.800 x 19%)	342		
	371	Mărfuri				2.142

Scanned with OKEN Scanner

2. O societate comercială deține la începutul perioadei un sold de marfă evaluat la prețul de vânzare cu amănuntul de 714 lei (500 lei prețul de facturare, 100 lei adaosul comercial, 114 lei TVA neexigibilă). Cheltuielile de transport aferente stocului inițial sunt de 10 lei. Se achiziționează mărfuri la prețul de cumpărare de 1.500 lei plus TVA. Cheltuielile de transport aferente intrărilor de mărfuri și facturate de cărăuș sunt de 30 lei plus TVA . Cota de adaos comercial este de 30%. Se vând în numerar mărfuri în valoare de 952 lei, inclusiv TVA colectată.

Entitatea utilizează conturi analitice distincte pentru evidența mărfurilor și a cheltuielilor de transport-aprovizionare și anume, contul 371.01"Mărfuri" și 371.02 "Cheltuieli de transport privind mărfurile".

- Recepția mărfurilor:

- înregistrarea facturii privind mărfurile achiziționate:

371.01		Mărfuri		1.500	
4426		TVA deductibilă		285	
	401	Furnizori			1.785

- înregistrarea adaosului comercial și a TVA neexigibile:

371.01		Mărfuri		820	
	378	Diferențe de preț la mărfuri	(1.500 x 30%)		450
	4428	TVA neexigibilă	(1.500 + 450) x 19%		370

- Cheltuieli de transport facturate de către o entitate specializată:

371.02		Cheltuieli de transport privind mărfurile		30	
4426		TVA deductibilă		6	
	401	Furnizori			36

- Încasări în numerar din vânzarea mărfurilor, conform monetarelor:

5311		Casa în lei		952	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor	(952 x 100 : 119)		800
	4427	TVA colectată	(952 x 19 : 119) sau (952 - 800)		152

- Coeficientul mediu de rabat: $K = (Si_{378} + Rc_{378}):(Si_{371} + Rd_{371} - Si_{4428} - Rc_{4428}) =$
  $= 550 : 2.550 = 0,2156$

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

378		Diferențe de preț la mărfuri	(800 x 0,2156)	172,48	
607		Cheltuieli privind mărfurile	(800 - 172,48)	627,52	
4428		TVA neexigibilă	(800 x 19%)	152	
	371.01	Mărfuri			952

- Coeficientul cheltuielilor de transport: $K = (Si_{371.02} + Rd_{371.02}) : (Si_{371.01} + Rd_{371.01} -$
  $- Si_{4428} - Rc_{4428}) = 40 : 2.550 = 0,0156$

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli de transport aferente mărfurilor livrate: cheltuieli privind mărfurile x K = = 627,52 x 0,0156 = 9,79 lei

607	371.02	Cheltuieli privind mărfurile Cheltuieli de transport privind mărfurile		9,79	9,79

❒ Notă: O variantă utilizată frecvent în practica contabilă, dar neagreată de fiscalitate, este aceea în care cheltuielile de transport-aprovizionare se colectează direct în contul 624"Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal". În acest caz, nu mai este necesară determinarea coeficientului cheltuielilor de transport.

3. O societate de desfacere a mărfurilor are un sold inițial de mărfuri evaluate la prețul de vânzare fără TVA de 1.200 lei (1.000 lei prețul de cumpărare + 200 lei adaosul comercial). În cursul perioadei se recepționează un lot de mărfuri la prețul de facturare de 2.000 lei plus TVA. Cota de adaos este de 20%. Mărfurile se achită cu ordin de plată. Se vând în numerar mărfuri la prețul de vânzare de 1.600 lei. Entitatea nu este plătitoare de TVA.

- Recepția mărfurilor:

- înregistrarea mărfurilor la cost de achiziție, în care se include TVA facturată de către furnizor, care este plătitor de TVA: 2.000 + 380 = 2.380 lei

371	401	Mărfuri Furnizori		2.380	2.380

- înregistrarea adaosului comercial: 2.380 x 20% = 476 lei

371	378	Mărfuri Diferențe de preț la mărfuri		476	476

- Achitarea facturii:

401	5121	Furnizori Conturi la bănci în lei		2.380	2.380

- Vânzarea mărfurilor în numerar:

5311	707	Casa în lei Venituri din vânzarea mărfurilor		1.600	1.600

- Coeficientul mediu de rabat: $K = (Si_{378} + Rc_{378}):(Si_{371} + Rd_{371}) = (200 + 476) : : (1.200 + 2.380 + 476) = 0,1666$

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

378 607	371	Diferențe de preț la mărfuri Cheltuieli privind mărfurile Mărfuri	(1.600 x 0,1666) (1.600 - 266,56)	266,56 1.333,44	1.600

Scanned with OKEN Scanner

4. O societate comercială prezintă următoarele date privind situația mărfurilor la sfârșitul perioadei:

- Sold de mărfuri la începutul perioadei evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul: 714 lei, din care TVA neexigibilă: 114 lei;
- Cumpărări de mărfuri, cumulat de la începutul perioadei, evaluate la preț de vânzare cu amănuntul: 10.710 lei, din care TVA neexigibilă: 1.710 lei;
- Adaos comercial aferent mărfurilor din stoc la începutul perioadei: 120 lei;
- Venituri din vânzări de mărfuri, cumulat de la începutul perioadei: 8.050 lei;
- Rulajul creditor al contului 378, cumulat până la sfârșitul perioadei: 1.341,68 lei.

Entitatea practică cote de adaos diferențiate pe feluri de mărfuri.

- Cota medie de rabat: $K = (Si_{378} + Rc_{378}):(Si_{371} + Rd_{371} - Si_{4428} - Rc_{4428})$
  $K = (120 + 1.341,68) : (714 + 10.710 - 114 - 1.710) = 0,1522$

- Rabatul comercial cumulat aferent mărfurilor vândute în cursul perioadei: 8.050 x 0,1522 = 1.225,21 lei

378	371	Diferențe de preț la mărfuri Mărfuri		1.225,21	1.225,21

- Costul de achiziție al mărfurilor vândute în cursul perioadei:
  8.050 - 1.225,21 = 6.824,79 lei

607	371	Cheltuieli privind mărfurile Mărfuri		6.824,79	6.824,79

- TVA aferentă mărfurilor vândute în perioada curentă: 8.050 x 19% = 1.530 lei

4428	371	TVA neexigibilă Mărfuri		1.530	1.530

✓ MĂRFURI VÂNDUTE CU PLATA ÎN RATE

1. Un angrosist livrează la începutul lunii unui detailist un lot de mărfuri cu plata în 4 rate lunare în valoare de 2.000 lei plus TVA, la preț de vânzare. Costul de achiziție al mărfurilor este de 1.800 lei. Dobânda lunară este de 1%. Decontările se fac cu ordin de plată la sfârșitul fiecărei luni. Adaosul comercial al detailistului este de 25%. Furnizorul ține evidența mărfurilor la cost de achiziție, iar clientul, la preț de vânzare cu amănuntul.

a) Înregistrările din contabilitatea furnizorului (angrosistului):

- Livrarea mărfurilor cu plata în rate:
  (dobânda cuvenită: 2.000 x 1% + 1500 x 1% + 1.000 x 1% + 500 x 1% = 50 lei)

Scanned with OKEN Scanner

4111		Clienți		2.430	
	707		Venituri din vânzarea mărfurilor		2.000
	4428		TVA neexigibilă		380
	472		Venituri înregistrate în avans (dobânzi cuvenite)		50

- Scoaterea din evidență a mărfurilor vândute:

607		Cheltuieli privind mărfurile		1.800	
	371		Mărfuri		1.800

- Încasarea primei rate: 2.000 : 4 + 380 : 4 + 2.000 x 1% = 615 lei

5121		Conturi la bănci în lei		615	
	4111		Clienți		615

- TVA aferentă ratei încasate, care devine exigibilă (colectată): 380 : 4 = 95 lei

4428		TVA neexigibilă		95	
	4427		TVA colectată		95

- Includerea în venituri a dobânzii încasate în prima lună: 2.000 x 1% = 20 lei

472		Venituri înregistrate în avans		20	
	766		Venituri din dobânzi		20

a) Înregistrările din contabilitatea clientului (detaillistului):

- Recepția mărfurilor achiziționate cu plata în rate:

371		Mărfuri		2.000	
4428		TVA neexigibilă		380	
471		Cheltuieli înregistrate în avans (dobânzi datorate)		50	
	401		Furnizori		2.430

- Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate: 2.000 x 25% = 500 lei

371		Mărfuri		500	
	378		Diferențe de preț la mărfuri		500

- TVA neexigibilă aferentă mărfurilor intrate: (2.000 + 500) x 19% = 475 lei

371		Mărfuri		475	
	4428		TVA neexigibilă		475

- Achitarea primei rate: 500 + 95 + 20 = 615 lei

401		Furnizori		615	
	5121		Conturi la bănci în lei		615

Scanned with OKEN Scanner

- TVA aferentă ratei achitate, care devine exigibilă (deductibilă): 500 x 19% = 95 lei

4426		TVA deductibilă	95		
	4428	TVA neexigibilă		95	

- Trecerea la cheltuieli a dobânzii incluse în rata plătită:

666		Cheltuieli privind dobânzile	20		
	471	Cheltuieli înregistrate în avans		20	

✓ IMPORTUL DE MĂRFURI

1. O societate comercială care are ca obiect de activitate comercializarea mărfurilor cu ridicata importă mărfuri la prețul extern de 1.000 euro la cursul de 3,60 lei/euro. Taxele vamale sunt de 10%, iar comisionul vamal de 0,5% din prețul extern al mărfurilor. Taxele vamale, comisionul și TVA se achită prin virament bancar, în lei. Mărfurile se achită prin bancă la cursul de 3,70 lei/euro. Mărfurile se evaluează la costul de achiziție.

- Recepția mărfurilor importate

- prețul extern : 1.000 x 3,60 = 3.600 lei

371		Mărfuri	3.600		
	401	Furnizori		3.600	

- taxe vamale: 3.600 x 10% = 360 lei

371		Mărfuri	360		
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		360	

- comisionul vamal: 3.600 x 0,5% = 18 lei

371		Mărfuri	18		
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		18	

- TVA achitată prin bancă: (3.600 + 360 + 18) x 19% = 3.978 lei

4426		TVA deductibilă	3.978		
	5121	Conturi la bănci		3.978	

- Achitarea taxelor vamale și a comisionului vamal: 360 + 18 = 378 lei

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	378		
	5121	Conturi la bănci		378	

- Achitarea mărfurilor la cursul de 3,70 lei/euro:

401		Furnizori (1.000 x 3,60)	3.600		
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar (3,7 - 3,6) x 1.000	100		
	5124	Conturi la bănci în valută (1.000 x 3,70)		3.700	

Scanned with OKEN Scanner

✓ EXPORTUL DE MĂRFURI

1. O entitate care are ca obiect de activitate comercializarea mărfurilor cu ridicata achiziționează mărfuri în valoare de 1.500 lei plus TVA, pe care ulterior le exportă la prețul extern de 1.000 euro la cursul de 3,60 lei/euro. La același curs se achită în numerar asigurarea pe parcursul extern de 40 euro și transportul pe parcurs extern de 60 euro. Factura privind mărfurile se încasează prin bancă la cursul de 3,70 lei/euro. TVA deductibilă achitată furnizorului se recuperează de la buget.

- Recepția mărfurilor:

371		Mărfuri		1.500	
4426		TVA deductibilă		285	
	401	Furnizori			1.785

- Achitarea prin bancă a mărfurilor cumpărate în lei:

401		Furnizori		1.785	
	5121	Conturi la bănci în lei			1.785

- Achitarea în valută a asigurării pe parcurs extern: 40 x 3,60 = 144 lei

613		Cheltuieli cu primele de asigurare		144	
	5314	Casa în valută			144

- Achitarea în valută a transportului pe parcurs extern: 60 x 3,60 = 216 lei

624		Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal		216	
	5314	Casa în valută			216

- Livrarea la export a mărfurilor (este operațiune scutită de TVA) :

4111		Clienți		3.600	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor	(1.000 x 3,60)		3.600

- Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

607		Cheltuieli privind mărfurile		1.500	
	371	Mărfuri			1.500

- Încasarea în valută a creanței externe (diferențe favorabile de curs valutar : ct. 765):

5124		Conturi la bănci în valută	(1.000 x 3,70)	3.700	
	4111	Clienți	(1.000 x 3,60)		3.600
	765	Venituri din diferențe de curs valutar	(3,7-3,6)x 1.000		100

- Regularizarea conturilor de TVA la sfârșitul lunii:

4424		TVA de recuperat		285	
	4426	TVA deductibilă			285

Scanned with OKEN Scanner

✓ MĂRFURI AFLATE ÎN CONSIGNAȚIE

Comerțul în consignație are ca scop preluarea de la persoane fizice și juridice a unor mărfuri în vederea vânzării acestora. Comerțul în consignație este organizat în cadrul comerțului cu amănuntul.

Contractul de consignație este o înțelegere scrisă, intervenită între două părți, de regulă, persoane juridice, prin care una dintre părți, numită *consignant*, încredințează celeilalte părți, numită *consignatar*, mărfuri spre a le vinde.

Pentru deponenții persoane fizice rezidente se întocmește *"Bonul de primire în consignație"*

Mărfurile primite sunt înregistrate în *"Borderoul de primire a obiectelor în consignație"* și *"Notele de recepție și constatare de diferențe"*. Entitatea cu profil de consignația încarcă în gestiune mărfurile primite, în momentul în care acestea au fost vândute, când se întocmește *"Borderoul de ieșire a mărfurilor din consignație"*, precum și *"Borderoul de programare la plată a deponenților"*. Sumele rezultate din vânzarea mărfurilor se prescriu dacă nu sunt ridicate de către deponenți în termen de 3 ani.

Înregistrările din contabilitatea consignației diferă în funcție de situația juridică a deponentului.

① În cazul în care deponentul este o persoană juridică, acesta trimite bunurile pe bază de *aviz de însoțire a mărfii* pe care va menționa *"pentru vânzare în regim consignație"*. La vânzare, consignația are obligația de a cere deponentului să-i trimită *factura* până la sfârșitul lunii.

② Dacă deponentul este o persoană fizică sau juridică neplătitoare de TVA, consignația calculează TVA numai pentru comisionul ce-i revine.

Beneficiarii veniturilor obținute din valorificarea bunurilor în regim de consignație datorează *un impozit în cotă de 10%* din venitul brut încasat, cu excepția bunurilor provenite din patrimoniul personal al deponentului. Impozitul se calculează, se reține și se virează de către consignație, până la data de 25, inclusiv, ale lunii următoare celei în care se face plata venitului.[3]

1. O persoană fizică depune pentru a fi vândute în consignație mărfuri din patrimoniul personal în valoare de 1.000 lei. Comisionul practicat este de 10%. După vânzare, se achită deponentului contravaloarea mărfurilor.

Varianta I :

- Primirea mărfurilor în consignație înregistrate la prețul deponentului:

8033		Valori materiale primite în păstrare sau custodie	1.000	

- Vânzarea în numerar a mărfurilor primite în consignație:

5311		Casa în lei	1.119	
	462	Creditori diverși		1.000
	708	Venituri din activități diverse (1000 x 10%)		100
	4427	TVA colectată (100 x 19%)		19

3) Codul fiscal, actualizat, art. 52, alin. (1); (2); (3).

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea în numerar a mărfurilor vândute:

462		Creditori diverși		1.000	
	5311	Casa în lei			1.000

- Scoaterea din evidența extrabilanțieră a mărfurilor vândute:

	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie		1.000

Notă : Dacă bunurile depuse în consignație nu au aparținut patrimoniului personal al deponentului, se reține impozitul de 10% din venitul brut: 1.000 x 10% = 100 lei

462		Creditori diverși	100	
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		100

- Achitarea în numerar a mărfurilor vândute, mai puțin impozitul reținut:

462		Creditori diverși	900	
	5311	Casa în lei		900

- Achitarea prin virament bancar a impozitului reținut:

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	100	
	5121	Conturi la bănci în lei		100

Varianta II :

- Primirea mărfurilor în consignație înregistrate la prețul deponentului:

8033		Valori materiale primite în păstrare sau custodie	1.000	

- Vânzarea mărfurilor:

5311		Casa în lei	1.119	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor (1.000 + 100)		1.100
	4427	TVA colectată (100 x 19%)		19

- Încărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

371		Mărfuri	1.119	
	462	Creditori diverși		1.000
	378	Diferențe de preț la mărfuri		100
	4428	TVA neexigibilă		19

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607		Cheltuieli privind mărfurile	1.000	
378		Diferențe de preț la mărfuri	100	
4428		TVA neexigibilă	19	
	371	Mărfuri		1.119

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea în numerar a mărfurilor vândute:

462		Creditori diverşi		1.000	
	5311	Casa în lei			1.000

- Scoaterea din evidenţa extrabilanţieră a mărfurilor vândute:

	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie		1.000

2. Un angrosist trimite un lot de mărfuri în valoare de 1.000 lei evaluate la cost de achiziţie pentru a fi vândute în consignaţie la valoarea de vânzare de 1.200 lei plus TVA. Comisionul practicat de către consignaţie este de 20%. După vânzarea în numerar a mărfurilor, angrosistul emite factura, care se încasează de la consignaţie prin bancă.

a) În contabilitatea deponentului (angrosistului)

- Depunerea mărfurilor în consignaţie:

357		Mărfuri aflate la terţi		1.000	
	371	Mărfuri			1.000

- Emiterea facturii după ce consignaţia a vândut mărfurile:

4111		Clienţi		1.428	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			1.200
	4427	TVA colectată			228

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607		Cheltuieli privind mărfurile		1.000	
	357	Mărfuri aflate la terţi			1.000

- Încasarea facturii privind mărfurile vândute prin consignaţie:

5121		Conturi la bănci în lei		1.428	
	4111	Clienţi			1.428

b) În contabilitatea consignatiei

- Primirea mărfurilor în consignaţie înregistrate la preţul deponentului:

8033		Valori materiale primite în păstrare sau custodie		1.200	

- Vânzarea mărfurilor: la venituri se includ: preţul deponentului + comisionul

5311		Casa în lei		1.714	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor	(1.200 x 1,20)		1440
	4427	TVA colectată	(1.440 x 19%)		274

Scanned with OKEN Scanner

- Încărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

371		Mărfuri		1.714	
	401	Mărfuri			1.200
	378	Diferențe de preț la mărfuri	(1.200 x 20%)		240
	4428	TVA neexigibilă	(1.440 x 19%)		274
4426		TVA deductibilă	(1.200 x 19%)	228	
	401	Furnizori			228

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607	Cheltuieli privind mărfurile		1.200	
378	Diferențe de preț la mărfuri		240	
4428	TVA neexigibilă		274	
371	Mărfuri			1.714

- Scoaterea din evidența extrabilanțieră a mărfurilor vândute:

8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie		1.200

- Achitarea în numerar a mărfurilor vândute: 1.200 + 228 = 1.428 lei

401	Furnizori		1.428	
5121	Conturi la bănci în lei			1.428

✓ DONAȚII DE MĂRFURI

1. Se înregistrează o donație de mărfuri la costul de achiziție de 200 lei , dacă adaosul comercial practicat de entitate este de 20% din costul de achiziție. Se înregistrează această operație în 3 variante:

a) un detailist care ține evidența mărfurilor la cost de achiziție:

6582	Donații și subvenții acordate		200	
371	Mărfuri			200

b) un detailist, neplătitor de TVA, care ține evidența mărfurilor la prețul cu amănuntul (cost de achiziție + adaos comercial) :

6582	Donații și subvenții acordate		200	
378	Diferențe de preț la mărfuri		40	
371	Mărfuri			240

c) un detailist care ține evidența mărfurilor la prețul cu amănuntul inclusiv TVA:

6582	Donații și subvenții acordate		200	
378	Diferențe de preț la mărfuri		40	
4428	TVA neexigibilă		46	
371	Mărfuri			286

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Pentru variantele a) și c) se calculează TVA aferentă bunurilor donate, care constituie o cheltuială nedeductibilă fiscal:

635		Cheltuieli privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	38		
	4427	TVA colectată		38	

2. Se înregistrează primirea sub formă de donație a unor mărfuri, valoare de 300 lei.

371		Mărfuri	300		
	7582	Venituri din donații și subvenții acordate		300	

✓ MĂRFURI CONSTATATE ÎN MINUS SAU ÎN PLUS LA INVENTARIERE

Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune sau degradate, neimputabile, inclusiv TVA, după caz, pentru care nu s-au încheiat contracte de asigurare, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.[4]

1. Să se înregistreze în contabilitate diferențele constatate la inventarierea mărfurilor efectuată la sfârșitul execițiului financiar 200N, dacă situația faptică este redată în lista de inventariere, iar situația scriptică este următoarea :

♦ Balanță: 11 bucăți; ♦ Telefon: 18 bucăți.

Cota medie de rabat calculată la sfârșitul perioadei este de 20%. Mărfurile sunt înregistrate la prețul de vânzare cu amănuntul.

Valoarea de inventar a mărfurilor este: ♦ Balanță: 1.400 lei; ♦ Telefon: 310 lei.

LISTA DE INVENTARIERE

Data.....*31.12.2005*.....

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Cod	U/M	Cantitatea	Preț unitar de înreg. în contabilitate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Deprecierea	
								Valoarea	Motivul (cod)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Balanță	28	buc	10	1.500	15.000	14.000	1.000	*Reducere preț*
2.	Telefon	17	buc	20	300	6.000	6.000		

❒ Notă: Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se înscrie valoarea contabilă.

a) Înregistrarea minusului de inventar la articolul "Balanță"

- Minus de inventar = (cantități faptice - cantități scriptice) x prețul de înregistrare în contabilitate = (10 - 11) x 1.500 = -1.500 lei
- TVA neexigibilă aferentă mărfurilor lipsă: 1.500 x 19 : 119 = 239 lei
- Adaosul comercial aferent mărfurilor lipsă: (1.500 - 239) x 20% = 252,20 lei

4) Norme de aplicare a Codului fiscal, actualizat, Titlul II, Cap. II, pct. 41.

Scanned with OKEN Scanner

- Costul de achiziție al mărfurilor lipsă la inventar: 1.500 - 239 - 252,20 = 1.008,80 lei

607		Cheltuieli privind mărfurile		1.008,80	
378		Diferențe de preț la mărfuri		252,20	
4428		TVA neexigibilă		239	
	371	Mărfuri			1.500

b) Imputarea către vânzător a minusului de mărfuri:

4282		Alte creanțe în legătură cu personalul		1.500	
	7581	Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități (1.008,80 + 252,20)			1.261
	4427	TVA colectată			239

c) Reținerea debitului pe statul de salarii:

421		Personal-salarii datorate		1.500	
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul			1.500

❒ Notă: În cazul în care minusul de inventar nu este neimputabil și nu s-au încheiat contracte de asigurare, se calculează TVA aferentă costului de achiziție al mărfurilor în minus, care se include în cheltuieli nedeductibile fiscal : 1.008,80 x 19% = 192 lei

635		Cheltuieli privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		192	
	4427	TVA colectată			192

d) Înregistrarea deprecierii mărfurilor cu 1.000 lei, ca urmare a scăderii prețului, sub forma unei ajustări pentru depreciere:

6814		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		1.000	
	397	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor			1.000

e) Înregistrarea plusului de inventar la articolul "Telefon":

- Plus de inventar : (20 - 18) x 300 = 600 lei
- TVA neexigibilă aferentă plusului de inventar : 300 x 19 : 119 = 96 lei
- Adaosul comercial aferent mărfurilor în plus : (600 - 96) x 20% = 100,80 lei
- Costul de achiziție al mărfurilor în plus : 600 - 96 - 100,80 = 403,20 lei

371		Mărfuri		600	
	607	Cheltuieli privind mărfurile			403,20
	378	Diferențe de preț la mărfuri			100,80
	4428	TVA neexigibilă			96

Notă: Pentru a evita creditarea conturilor de cheltuieli, se recomandă inversarea formulei contabile și scrierea sumelor cu semnul "-".

f) Diferențele valorice în plus, dintre valoarea de inventar (310 x 20 = 6.200 lei) și valoarea contabilă (300 x 20 = 6.000 lei) a mărfurilor constatate faptic la inventariere nu se înregistrează în contabilitate, conform principiului prudenței.

Scanned with OKEN Scanner

✓ MĂRFURI RETURNATE

1. Un angrosist livrează unui detailist un lot de mărfuri cu prețul de vânzare de 600 lei plus TVA, factura încasându-se prin bancă. Anterior, angrosistul a achiziționat mărfurile la costul de achiziție de 500 lei. Cota de adaos practicată de către detailist este de 30%. Furnizorul ține evidența mărfurilor la cost de achiziție, iar clientul, la preț de vânzare cu amănuntul. Ulterior, clientul returnează furnizorului lotul de mărfuri. Restituirea către client a creanței încasate se face în numerar.

a) În contabilitatea angrosistului:

- Livrarea mărfurilor, inclusiv descărcarea gestiunii de mărfurile vândute clientului:

4111		Clienți	714		
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			600
	4427	TVA colectată			114
607		Cheltuieli privind mărfurile	500		
	371	Mărfuri			500

- Decontarea facturii prin bancă:

5121		Conturi la bănci în lei	714		
	4111	Clienți			714

- Înregistrarea facturii privind returnarea mărfurilor, inclusiv stornarea descărcării gestiunii de mărfurile vândute clientului:

4111		Clienți	714		
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			600
	4427	TVA colectată			114
607		Cheltuieli privind mărfurile	500		
	371	Mărfuri			500

- Restituirea creanței de către furnizor:

411		Clienți	714		
	5311	Casa în lei			714

b) În contabilitatea clientului:

- Recepția mărfurilor:

371		Mărfuri	600		
4426		TVA deductibilă	114		
	401	Furnizori			714
371		Mărfuri	328		
	378	Diferențe de preț la mărfuri (600 x 30%)			180
	4428	TVA neexigibilă (780 x 19%)			148

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea facturii:

401		Furnizori		714	
	5121	Conturi la bănci în lei			714

- Returnarea mărfurilor:

371		Mărfuri		600	
4426		TVA deductibilă		114	
	401	Furnizori			714
371		Mărfuri		328	
	378	Diferențe de preț la mărfuri			180
	4428	TVA neexigibilă			148

- Încasarea creanței de la furnizor:

5311		Casa în lei		714	
	401	Furnizori			714

✓ MODIFICĂRI DE PREȚ LA MĂRFURI

Prețul cu amănuntul se poate reduce sau majora, după caz, prin reducerea sau majorarea corespunzătoare a adaosului comercial, operații care se fac pe baza inventarului de schimbare a prețurilor. Este permisă reducerea prețului până la cel mult costul efectiv de achiziție, dacă se constată că o astfel de operație este justificată sau oportună.

Exemplu ■ ■ ■ privind înregistrarea în contabilitate a modificărilor de prețuri la mărfuri, pornind de la procesul verbal întocmit pe baza inventarierii mărfurilor reevaluate.

SC CLARUS IMPEX SRL

PROCES VERBAL PRIVIND REEVALUAREA MĂRFURILOR

Comisia de inventariere compusă din:

- *Turdean Monica - contabil*
- *Baias Maria - gestionar*

A procedat la inventarierea mărfurilor în vederea modificărilor de preț, conform tabelului de mai jos:

Denumirea mărfii	Nota de recepție	U.M.	Cantitate	Preț nou	Preț vechi	Diferențe unitare	Diferențe totale
0	1	2	3	5	5	6=4-5	7=3x6
Ciocolată	*256/15.02*	*Buc.*	*50*	*2*	*1,80*	*+0,20*	*10*
Biscuiți	*180/18.01*	*Buc.*	*120*	*0,60*	*0,70*	*-0,10*	*-12*
Napolitane	*260/14.02*	*Buc.*	*200*	*0,90*	*0,75*	*+0,15*	*30*
TOTAL							*28*

Semnătura membrilor comisiei : *Data: 25.02.200N*

Scanned with OKEN Scanner

- Modul de înregistrare în contabilitate a diferențelor de preț stabilite:

Varianta 1 : Entitatea este plătitoare de TVA

Întrucât mărfurile sunt evaluate la prețul cu amănuntul inclusiv TVA, diferențele stabilite conțin adaosul comercial și TVA aferentă adaosului, de aceea vom proceda la separarea celor două componente:

- Adaosul comercial aferent diferențelor calculate: diferențe x 100 : 119 = 28 x 100 : 119 = 23,53 lei
- TVA aferentă diferențelor = diferențe x 19: 119 = 28 x 19 : 119 = 4 lei

Înregistrarea în contabilitate a diferențelor stabilite:

- Adaosul comercial:

371	378	Mărfuri Diferențe de preț la mărfuri	23,53	23,53

- TVA neexigibilă:

371	4428	Mărfuri TVA neexigibilă	4	4

Varianta II : Entitatea nu este plătitoare de TVA

În acest caz, diferențele de preț stabilite reprezintă numai adaosul comercial, care se va înregistra în contabilitate astfel:

371	378	Mărfuri Diferențe de preț la mărfuri	28	28

4.1.11. CONTABILITATEA AMBALAJELOR

4.1.11.1. NOȚIUNI GENERALE

Ambalajele sunt bunuri destinate păstrării și protejării mărfurilor pe timpul transportului, depozitării și desfacerii.

Ambalajele se pot clasifica după multe criterii:

a) după posibilitățile de folosire:

- ambalaje refolosibile - care sunt redate circuitului economic după anumite operații: spălare, recondiționare etc.
- ambalaje pierdute (de unică folosință) - care nu mai pot fi utilizate pentru un nou proces de circulație, dar pot fi valorificate ca și deșeuri.

b) după durata de utilizare:

- ambalaje de natura imobilizărilor;

Scanned with OKEN Scanner

❒ ambalaje de natura activelor circulante - care la rândul lor, pot fi:

- ambalaje de natura obiectelor de inventar;
- ambalaje de transport sau de circulație;
- materiale de ambalat, al căror cost se suportă de către magazin sau de către cumpărător.

c) după modul de facturare și decontare:

- ambalaje de transport facturate distinct, indiferent că sunt de natura imobilizărilor sau activelor circulante. Ele se folosesc pentru depozitarea, transportul intern al bunurilor, dar uneori se pot folosi și pentru livrare la terți. Aceste ambalaje se oglindesc în contabilitate în conturile de imobilizări sau de materiale.
- ambalaje de transport al căror preț este inclus în prețul mărfurilor, care, după golire, fie se restituire către furnizorul de la care s-au primit mărfurile, fie se valorifică către alți clienți sub formă de produse reziduale.
  Exemple: lăzi pentru marmeladă, ambalaje pentru unt, untură, ambalaje din sticlă cu mărfuri de import etc.

d) după modul de circulație și recuperare:

- ambalaje care circulă și se recuperează prin vânzare-cumpărare, fiind facturate separat;
- ambalaje care circulă prin restituire;
- ambalaje care circulă la schimb, când se înregistrează doar mărfurile, făcându-se abstracție de ambalajele care circulă în regim "plin-gol".

Actualele reglementări privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje au ca scop prevenirea producerii deșeurilor de ambalaje, reutilizarea ambalajelor și reciclarea deșeurilor de ambalaje. În acest sens, sunt formulate cerințe esențiale pentru operatorii economici privind compoziția, caracterul reutilizabil, sistemul de marcare a ambalajelor etc.[5]

Producătorii și importatorii de bunuri ambalate și de ambalaje de desfacere sunt obligați să declare lunar diferența dintre obiectivul calculat și cel realizat de valorificare a deșeurilor de ambalaje. Pentru această diferență se datorează o taxă de 1 leu/kg din greutatea ambalajelor introduse pe piața națională, utilizând procentajul stabilit de legislația în vigoare.[6]

4.1.11.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea ambalajelor se realizează cu ajutorul grupei **38** *"Ambalaje"*, care cuprinde conturile: **381** *"Ambalaje"*; **388** *"Diferențe de preț la ambalaje"*.

5) H.G. nr. 621/2005 privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje
6) O.U.G. nr. 196/22.12.2005 privind fondul de mediu.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 381 "Ambalaje"

După conținutul economic este un *cont de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența existenței și mișcării ambalajelor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea ambalajelor achiziționate (401, 408, 542);

» valoarea ambalajelor aduse ca aport la capitalul social (456);

» valoarea ambalajelor aduse de la terți (358);

» valoarea mărfurilor primite de la societățile din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482);

» valoarea ambalajelor primite gratuit (7582).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea ambalajelor vândute și constatate lipsă la inventariere (608);

» valoarea ambalajelor vândute ca atare (371);

» valoarea ambalajelor trimise la terți (358);

» valoarea ambalajelor donate (6582), distruse de calamități (671);

» valoarea mărfurilor trimise societăților din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea ambalajelor existente în stoc la sfârșitul perioadei.

Contul 388 „Diferențe de preț la ambalaje"

După conținutul economic este un *cont rectificativ al valorii de înregistrare a ambalajelor,* iar după funcția contabilă este *un cont de activ*, care ține evidența diferențelor de preț nefavorabile (în plus) sau favorabile (în minus) dintre costul de achiziție și prețul standard al ambalajelor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente ambalajelor achiziționate (401, 408, 542);

În **CREDIT** se înregistrează:

» diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente ambalajelor ieșite din gestiune (608);

SOLDUL debitor al contului reprezintă diferențele de preț nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roșu) aferente ambalajelor aflate în gestiune.

Alt cont specific, utilizat pentru înregistrarea operațiilor privind ambalajele, este **608** *"Cheltuieli privind ambalajele"*.

Scanned with OKEN Scanner

4.1.11.3. OPERAȚII PRIVIND AMBALAJELE

✓ AMBALAJE DE TRANSPORT CARE CIRCULĂ DUPĂ PRINCIPIUL VÂNZĂRII-CUMPĂRĂRII

Aceste ambalaje se facturează separat de mărfuri și valoarea lor se recuperează de la clienți.

1. Se recepționează ambalaje înregistrate la costul de achiziție de 500 lei plus TVA, achitate din avansuri de trezorerie. Ulterior, se vând ambalaje la costul de achiziție de 200 lei, încasarea făcându-se cu ordin de plată. Ambalajele vândute se scot din evidență.

- Achiziționarea ambalajelor:

381		Ambalaje	500		
4426		TVA deductibilă	95		
	542	Avansuri de trezorerie			595

- Vânzarea ambalajelor:

4111		Clienți	238		
	708	Venituri din activități diverse			200
	4427	TVA colectată			38

- Scoaterea din evidență a ambalajelor vândute:

608		Cheltuieli privind ambalajele	200		
	381	Ambalaje			200

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei	238		
	4111	Clienți			238

2. Se achiziționează materii prime la costul efectiv de 600 lei plus TVA, ambalate în lăzi, care se facturează distinct în valoare de 20 lei plus TVA. Factura se achită cu ordin de plată. Ulterior, ambalajele se casează, rezultând produse reziduale evaluate la 10 lei, care se vând în numerar.

- Achiziționarea materiilor prime și a ambalajelor:

301		Materii prime	600		
381		Ambalaje	20		
4426		TVA deductibilă	118		
	401	Furnizori			738

- Achitarea facturii:

401		Furnizori	738		
	5121	Conturi la bănci în lei			738

Scanned with OKEN Scanner

- Casarea ambalajelor și transferul acestora la produse reziduale:

608		Cheltuieli privind ambalajele	20		
	381	Ambalaje		20	
346		Produse reziduale	10		
	711	Variația stocurilor		10	

- Vânzarea produselor reziduale cu prețul de 10 lei + TVA:

5311		Casa în lei	12		
	703	Venituri din vânzarea produselor reziduale		10	
	4427	TVA colectată		2	

- Descărcarea gestiunii de produsele reziduale vândute:

711		Variația stocurilor	10		
	346	Produse reziduale		10	

✓ AMBALAJE DE TRANSPORT CARE CIRCULĂ DUPĂ PRINCIPIUL RESTITUIRII

În această categorie intră: ambalajele pentru băuturi nealcoolice și ambalajele pentru care proprietarul acestora este furnizorul de mărfuri.

Aceste ambalaje nu sunt facturate clientului (circulă pe bază de aviz de însoțire a mărfii) și nu se supun taxei pe valoarea adăugată, clientul fiind obligat să le restituie. Pentru ambalajele nerestituite de către client, furnizorul va întocmi o factură, în termen de 5 zile calendaristice de la data comunicării, în care va înregistra și TVA aferentă ambalajelor nerestituite[7].

1. Se livrează mărfuri (băuturi răcoritoare) în valoare de 1.000 lei plus TVA. Pe un aviz de însoțire a mărfii se înregistrează ambalajele aferente, care circulă în sistem restituire, în valoare de 40 lei. Clientul reține pentru sine ambalaje în valoare de 10 lei, pe care furnizorul le facturează ulterior.

a) Înregistrările din contabilitatea furnizorului

- Livrarea mărfurilor, împreună cu ambalajele:

4111		Clienți	1.190		
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor		1.000	
	4427	TVA colectată		190	
4111		Clienți	40		
	419	Clienți-creditori		40	
358		Ambalaje aflate la terți	40		
	381	Ambalaje		40	

7) Codul fiscal, actualizat, art. 137, alin. (3), lit. d.

Scanned with OKEN Scanner

- Restituirea ambalajelor de către client:

419		Clienți-creditori	30		
	4111	Clienți		30	
381		Ambalaje	30		
	358	Ambalaje aflate la terți		30	

- Facturarea ambalajelor nerestituite:

419		Clienți-creditori	10		
	708	Venituri din activități diverse		10	
4111		Clienți	2		
	4427	TVA colectată		2	

- Scoaterea din evidență a ambalajelor nerestituite:

608		Cheltuieli privind ambalajele	10		
	358	Ambalaje aflate la terți		10	

b) În contabilitatea clientului

- Achiziționarea mărfurilor și ambalajelor:

371		Mărfuri	1.000		
4426		TVA deductibilă	190		
	401	Furnizori		1.190	
409		Furnizori-debitori	40		
	401	Furnizori		40	
8033		Valori materiale primite în păstrare sau custodie	40		

- Restituirea ambalajelor:

401		Furnizori	30		
	409	Furnizori-debitori		30	
	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie		30	

- Primirea facturii privind ambalajele nerestituite:

381		Ambalaje	10		
	409	Furnizori-debitori		10	
4426		TVA deductibilă	2		
	401	Furnizori		2	
	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie		10	

Scanned with OKEN Scanner

✓ AMBALAJE OBȚINUTE DIN PRODUCȚIE PROPRIE

1. Se obțin din producție proprie ambalaje înregistrate la costul de producție de 90 lei, care, ulterior, se vând cu 100 lei, împreună cu mărfurile livrate.

- Obținerea de ambalaje din producție proprie:

381		Ambalaje		90	
	711	Variația stocurilor			90

- Vânzarea ambalajelor:

4111		Clienți		119	
	708	Venituri din activități diverse			100
	4427	TVA colectată			19

- Scoaterea din evidență a ambalajelor vândute:

711		Venituri din producția stocată		90	
	381	Ambalaje			90

✓ MATERIALE PENTRU AMBALAT

1. Se achiziționează materiale pentru ambalat (pungi de plastic) în valoare de 40 lei plus TVA, care se achită din avansuri de trezorerie. Materialele se utilizează integral pentru ambalarea mărfurilor vândute cu amănuntul. Se înregistrează operațiile în două variante:

a) Costul materialelor de ambalat se suportă de către entitate

- Achiziționarea materialelor de ambalat achitate dintr-un avans de trezorerie:

3023		Materiale pentru ambalat		40	
4426		TVA deductibilă		8	
	542	Avansuri de trezorerie			48

- Consumul de materiale utilizate pentru ambalarea mărfurilor:

6023		Cheltuieli privind materialele pentru ambalat		40	
	3023	Materiale pentru ambalat			40

b) Costul materialelor de ambalat se suportă de către cumpărători

- Achiziționarea materialelor de ambalat achitate dintr-un avans de trezorerie:

3023		Materiale pentru ambalat		40	
4426		TVA deductibilă		8	
	542	Avansuri de trezorerie			48

- Încasarea de la cumpărător a valorii materialelor pentru ambalat:

5311		Casa în lei		48	
	708	Venituri din activități diverse			40
	4427	TVA colectată			8

Scanned with OKEN Scanner

- Consumul de materiale utilizate pentru ambalarea mărfurilor:

6023		Cheltuieli privind materialele pentru ambalat	40		
	3023	Materiale pentru ambalat		40	

✓ FONDUL PENTRU MEDIU DATORAT DE PRODUCĂTORII ȘI IMPORATORII DE BUNURI AMBALATE ȘI AMBALAJE

1. O societate comercială a importat în luna mai 1.000 kg de ambalaje de desfacere a mărfurilor. Conform H.G. nr. 621/2005, pentru anul 2006 obiectivul de valorificare este de 32%, iar obiectivul de reciclare este de 25% din greutatea ambalajelor.

Din cantitatea de ambalaje importate (Q) s-avalorificat efectiv 25% și s-a reciclat 20%.

- Baza de calcul a fondului pentru mediu (B) :

B = Q x (32% - 25%) + Q x (25% - 20%) = 1.000 x (32% - 25%) + Q x (25% - 20%) = 1.000 x 7% + 1.000 x 5% = 70 + 50 = 120 kg

- Fondul pentru mediu = 1 leu/kg x B = 1 leu/kg x 120 kg = 120 lei
- Înregistrarea în contabilitate:

635		Cheltuieli privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	120		
	447	Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate		120	

❒ Notă: Fondul pentru mediu se achită până în data de 25 ale lunii următoare, dată până la care se depune și o declarație pentru fondul de mediu.

4.2. CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR FINANCIARE PE TERMEN SCURT

4.2.1. NOȚIUNI GENERALE

Investițiile financiare pe termen scurt sunt titluri de plasament concretizate în hârtii de valoare, care au ca scop principal realizarea unui câștig în urma vânzării acestora la un preț mai mare decât cel de cumpărare. În categoria investițiilor financiare pe termen scurt *se includ*:

- *acțiuni emise de către societăți din cadrul grupului sau din afara acestuia*, care sunt cumpărate pentru a fi vândute în termen scurt pentru obținerea unui câștig;
- *obligațiuni emise de către entitate*, care sunt răscumpărate la scadență în vederea anulării acestora;
- *obligațiuni emise de către alte entități*, care sunt cumpărate pentru a fi vândute pe termen scurt în vederea obținerii unui câștig;

Scanned with OKEN Scanner

- *warantul* - este un titlu de valoare care dă dreptul deținătorului să cumpere acțiunile societății care l-a emis, la un preț fix, într-o perioadă de timp determinată.
- *contractele futures* - reprezintă o înțelegere între două părți de a vinde, respectiv de a cumpăra, un anumit activ, la o scadență viitoare;
- *bonurile de tezaur* - sunt titluri emise de către stat, care au prețul de vânzare (de emisiune) mai mic decât prețul de răscumpărare (valoarea nominală);
- *certificatele de depozit* - sunt titluri de valoare emise de către stat sau de bănci, care asigură, la scadență, o anumită dobândă.

Titlurile de plasament se deosebesc de titlurile imobilizate deoarece acestea din urmă sunt achiziționate și păstrate de către entitate în mod durabil, pe când titlurile de plasament sunt achiziționate și păstrate pe termen scurt.

Dacă titlurile de plasament achiziționate au fost emise de către alte societăți, operația se numește **cumpărare**. Dacă titlurile de plasament sunt redobândite de către emițătorii lor pentru a fi anulate sau revândute, operația se numește **răscumpărare**.

La intrarea în entitate, titlurile de plasament se evaluează la *costul de achiziție*, prin care se înțelege prețul de cumpărare sau valoarea stabilită potrivit contractelor. Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament, cum ar fi comisioanele, se înregistrează direct în cheltuielile exercițiului financiar.

4.2.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt se realizează cu ajutorul **grupei 50** *"Investiții pe termen scurt"*, care cuprinde următoarele conturi sintetice operaționale de gradul I :

- **501** *"Acțiuni deținute la entitățile afiliate"*,
- **505** *"Obligațiuni emise și răscumpărate"*
- **506** *"Obligațiuni"*
- **508** *"Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"*, care se detaliază pe două conturi de gradul II:
  - **5081** *"Alte titluri de plasament"*
  - **5088** *"Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament"*
- **509** *"Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt"*, care se detaliază pe două conturi de gradul II:
  - **5091** *"Vărsăminte de efectuat ptr. acțiunile deținute la entitățile afiliate"*
  - **5092** *"Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt"*

Scanned with OKEN Scanner

Contul 501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"

După conținutul economic este un *cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența acțiunilor deținute la entitățile afiliate, concretizate în acțiuni achiziționate în vederea obținerii unui câștig pe termen scurt, prin vânzarea acestora la un preț mai mare decât cel de cumpărare.

În **DEBIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al acțiunilor cumpărate de la entitățile din cadrul grupului (5091, 5121, 5124, 5311, 5314).

În **CREDIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al acțiunilor vândute (461, 5121, 5124, 5311, 5314);
» diferența dintre prețul de achiziție (mai mare) și prețul de vânzare (mai mic) al acțiunilor vândute (6642).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile din cadrul grupului.

Contul 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"

După conținutul economic este un *cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența obligațiunilor emise și răscumpărate în vederea anulării acestora.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate (509, 5121, 5124, 5311).

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate (161).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, neanulate.

Contul 506 „Obligațiuni"

După conținutul economic este un *cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența obligațiunilor cumpărate în vederea obținerii unui câștig pe termen scurt.

În **DEBIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al obligațiunilor cumpărate (509, 5121, 5124, 5311).

În **CREDIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al obligațiunilor vândute (461, 5121, 5124, 5311);
» diferența dintre prețul de achiziție (mai mare) și prețul de vânzare (mai mic) al obligațiunilor vândute (6642).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea obligațiunilor deținute în portofoliul entității.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 5081 „Alte titluri de plasament"

După conținutul economic este un *cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența altor titluri de plasament cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » costul de achiziție al altor investiții pe termen scurt cumpărate (5092, 5121, 5124, 5311, 5314);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută și depozitele pe termen scurt în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » costul de achiziție al altor investiții pe termen scurt vândute (461, 5121, 5124, 5311, 5314);
- » diferența dintre prețul de achiziție (mai mare) și prețul de vânzare (mai mic) a altor titluri de plasament vândute (6642);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie în valută, stabilite la vânzare sau la închiderea exer. financiar (665).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea altor titluri de plasament cumpărate, existente la un moment dat.

Contul 5088 *"Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament"*

După conținutul economic este un *cont de creanțe asimilate* investițiilor pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența dobânzilor aferente obligațiunilor și titlurilor de plasament cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » dobânzile de încasat, aferente altor investiții pe termen scurt (512, 531).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » dobânzile încasate (512, 531).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea dobânzilor de încasat, aferente altor titluri de plasament cumpărate, existente la un moment dat în portofoliul entității.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 5091 „Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"
Contul 5092 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt"

După conținutul economic sunt *conturi de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența vărsămintelor de efectuat pentru investiții pe termen scurt cumpărate.

În **CREDIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al investițiilor pe termen scurt cumpărate pe credit (501, 505, 506, 5081).

În **DEBIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al investițiilor pe termen scurt achitate (512, 531).

SOLDUL creditor al contului reprezintă costul de achiziție al investițiilor pe termen scurt cumpărate, dar neachitate.

4.2.3. OPERAȚII PRIVIND INVESTIȚIILE PE TERMEN SCURT

1. O filială achiziționează în scop speculativ un pachet de 500 acțiuni emise de către o altă filială din cadrul aceluiași grup la costul de achiziție de 2 lei/acțiune, pe care le achită prin bancă. Ulterior se vând în numerar 400 de acțiuni cu prețul de 2,50 lei/acțiune și 100 de acțiuni cu prețul de 1,80 lei/acțiune.

- Achiziționarea acțiunilor: 500 x 2 lei/acțiune = 1.000 lei

501		Acțiuni deținute la entitățile afiliate	1.000	
	5091	Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate		1.000

- Achitarea acțiunilor:

5091		Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate	1.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		1.000

- Vânzarea cu câștig a acțiunilor:

5311		Casa în lei (400 x 2,50 lei/acțiune)	1.000	
	501	Acțiuni deținute la entitățile afiliate (400x2lei/acț)		800
	7642	Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate		200

- Vânzarea cu pierdere a acțiunilor:

5311		Casa în lei (100 x 1,80 lei/acțiune)	180	
6642		Pierderi privind investiții pe termen scurt cedate	20	
	501	Acțiuni deținute la entitățile afiliate (100 x 2 lei /acțiune)		200

Scanned with OKEN Scanner

2. Se cumpără cu numerar 500 de acțiuni cu prețul de 1 leu/bucată. Ulterior, se vând 100 de acțiuni cu prețul de 1,20 lei/bucată și 50 de acțiuni cu prețul de 0,90 lei/bucată. Încasarea creanțelor se face prin bancă.

- Achiziționarea cu numerar a acțiunilor:

5081		Alte titluri de plasament	(500 x 1 leu/acțiune)	500	
	5311	Casa în lei			500

- Vânzarea cu câștig a acțiunilor:

461		Debitori diverși	(100 x 1,20 lei/acțiune)	120	
	5081	Alte titluri de plasament	(100 x 1 leu/acțiune)		100
	7642	Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate			20

- Vânzarea cu pierdere a acțiunilor:

461		Debitori diverși	(50 x 0,90 lei/acțiune)	45	
6642		Pierderi privind investiții pe termen scurt cedate		5	
	5081	Alte titluri de plasament	(50 x 1 leu/acțiune)		50

- Încasarea prin bancă a acțiunilor vândute:

5121		Conturi la bănci în lei	(120 + 45)	165	
	461	Debitori diverși			165

3. Se contractează un împrumut din emisiuni de obligațiuni în valoare de 6.000 lei. Decontările se fac în numerar. La scadență, se răscumpără în numerar obligațiunile emise la valoarea nominală.

- Subscrierea împrumutului:

461		Debitori diverși		6.000	
	161	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni			6.000

- Vânzarea obligațiunilor emise:

5311		Casa în lei		6.000	
	461	Debitori diverși			6.000

- Răscumpărarea obligațiunilor emise:

505		Obligațiuni emise și răscumpărate		6.000	
	5311	Casa în lei			6.000

- Anularea obligațiunilor emise:

161		Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni		6.000	
	505	Obligațiuni emise și răscumpărate			6.000

Scanned with OKEN Scanner

4. Se achiziționează 600 de obligațiuni cu prețul de 5 lei/bucată. 200 de obligațiuni se achită imediat cu numerar, restul se vor achita prin bancă. Pentru obligațiunile deținute, entității i se cuvine o dobândă de 200 lei, care se încasează cu numerar. Ulterior, se vând cu numerar 300 de obligațiuni cu prețul de 6 lei/bucată și 100 de obligațiuni cu prețul de 4 lei/bucată.

- Achiziționarea obligațiunilor:

506		Obligațiuni	(600 x 5 lei/acțiune)	3.000	
	5311	Casa în lei	(200 x 5 lei/acțiune)		1.000
	5092	Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt			2.000

- Achitarea celor 400 de obligațiuni:

5092		Vărsăminte de efectuat ptr. alte investiții pe termen scurt	2.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		2.000

- Înregistrarea dobânzii cuvenite:

5088		Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament	200	
	762	Venituri din investiții pe termen scurt		200

- Încasarea dobânzii:

5311		Casa în lei	200	
	5088	Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament		200

- Vânzarea cu câștig a obligațiunilor:

5311		Casa în lei	(300 x 6 lei/acțiune)	1.800	
	506	Obligațiuni	(300 x 5 lei/acțiune)		1.500
	7642	Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate			300

- Vânzarea cu pierdere a obligațiunilor:

5311		Casa în lei	(100 x 4 lei/acțiune)	400	
6642		Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate		100	
	506	Obligațiuni	(100 x 5 lei/acțiune)		500

5. O societate comercială cumpără un certificat de depozit în valoare de 5.000 lei, cu o rată a dobânzii de 9% pe an, scadența fiind la 3 luni.

- Achiziționarea certificatului de depozit:

5081		Alte titluri de plasament	5.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		5.000

Scanned with OKEN Scanner

- Înregistrarea dobânzii cuvenite la scadență: (5.000 x 9% : 12 x 3 luni = 112,50 lei)

5088		Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament		112,50	
	766	Venituri din dobânzi			112,50

- Încasarea contravalorii certificatului și a dobânzii, la scadență:

5121		Conturi la bănci în lei		5112,50	
	5081	Alte titluri de plasament			5.000
	5088	Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament			112,50

4.3. CONTABILITATEA DISPONIBILITĂȚILOR AFLATE ÎN BĂNCI ȘI CASIERIE

4.3.1. CARACTERIZAREA GENERALĂ A TREZORERIEI

Noțiunea de trezorerie cuprinde ansamblul lichidităților monetare și a echivalentelor de numerar de care dispune o entitate pentru a face față plăților scadente.

→ **Lichiditățile** monetare reprezintă mijloacele bănești efective pe care le deține o entitate, având următoarea structură:

- numerarul aflat în casieria entității;
- disponibilități bănești aflate în conturile din bănci;
- avansuri de trezorerie.

→ **Echivalentele de numerar** reprezintă investiții financiare pe termen scurt, care sunt ușor convertibile în mijloace bănești efective, având următoarea structură:

- valori de încasat: efecte comerciale, cecuri etc.
- titluri de plasament: acțiuni, obligațiuni etc.
- alte valori: timbre fiscale, timbre poștale, bonuri valorice de combustibil, tichete de masă etc.

→ **Fluxurile de trezorerie** reprezintă ansamblul *operațiilor monetare și financiare* pe care le efectuează o entitate economică pentru asigurarea mijloacelor bănești și efecuarea decontărilor curente.

În cadrul **operațiilor monetare** se includ încasările și plățile curente, care se efectuează în legătură directă cu decontarea drepturilor de creanță și a obligațiilor scadente ale entităților economice.

Operațiile financiare asimilate trezoreriei generează angajamente sub forma *creditelor bancare* pe termen scurt.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.2. DOCUMENTE DE EVIDENȚĂ A MIJLOACELOR BĂNEȘTI

Structura documentelor privind operațiile de încasări și plăți diferă în funcție de modalitatea de decontare a obligațiilor bănești dintre entitățile economice, care se poate face în numerar sau fără numerar.

DOCUMENTE PRIVIND DECONTĂRILE ÎN NUMERAR

Plata/încasarea în numerar se face imediat, fără intermediere, prin mișcarea directă a sumelor bănești. Documentul utilizat pentru înregistrarea operativă a încasărilor și plăților în numerar efectuate prin casieria entității este *Registrul de casă.*

Înregistrarea operațiilor de încasări și plăți în registrul de casă se face pe baza documentelor justificative, care, în principal, sunt următoarele: *dispoziție de plată-încasare către casierie, chitanță, monetar, bon de comandă-chitanța, bon de vânzare, cec de numerar, borderou de achiziție, statul de salarii, lista de avans chenzinal, foaie de vărsământ.*

DOCUMENTE PRIVIND DECONTĂRILE FĂRĂ NUMERAR

În cazul încasării/plății fără numerar există un decalaj între momentul inițierii și cel al finalizării decontării, care se face, de regulă, prin intermediul băncilor.

Plățile fără numerar utilizează instrumente și mijloace de plată emise pe suport de hârtie, magnetic sau electronic.

Încasările și plățile fără numerar se înregistrează în *extrase de cont*, pe baza documentelor care reflectă operațiile efectuate prin conturile bancare. Extrasul de cont este emis de către bancă și cuprinde: data emiterii, numărul documentelor justificative, soldul precedent, încasările, plățile, soldul final.

Principalele instrumente de plată fără numerar sunt: *cecul, ordinul de plată, biletul la ordin și cambia.*

4.3.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII TREZORERIEI

Organizarea contabilității trezoreriei se face avându-se în vedere mai multe *obiective*, cum sunt:

- efectuarea plăților și a încasărilor la termenele scadente;
- evidența și controlul operativ al operațiilor de trezorerie cu și fără numerar;
- gestionarea eficientă a investițiilor financiare și a creditelor bancare pe termen scurt;
- fundamentarea bugetului de trezorerie;
- respectarea legislației financiar-bancare și fiscale.

În funcție de obiectivele urmărite, se stabilesc conturile sintetice și analitice, sistemul de documente pentru consemnarea operațiilor de trezorerie, modul de înregistrare și prelucrare al acestora.

Contabilitatea sintetică a trezoreriei se organizează cu ajutorul conturilor din **clasa 5** *"Conturi de trezorerie"*, care cuprinde următoarele grupe de conturi:

Scanned with OKEN Scanner

- **50** *"Investiții pe termen scurt"*
- **51** *"Conturi la bănci"*
- **53** *"Casa"*
- **54** *"Acreditive"*
- **58** *"Viramente interne"*
- **59** *"Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie".*

4.3.4. CONTABILITATEA VALORILOR DE ÎNCASAT

4.3.4.1. NOȚIUNI GENERALE

Valorile de încasat sunt instrumente de plată la termen aflate în posesia beneficiarului pentru a fi încasate în termen scurt. În această categorie se includ: cecul, biletul la ordin, cambia, warantul. Aceste valori se grupează în contabilitate astfel:

- *Cecuri de încasat* - sunt instrumente de plată la termen primite de la clienți și depuse la bancă pentru încasare.
- *Efecte de încasat* - sunt bilete la ordin sau cambii depuse la bancă pentru încasarea acestora la scadență.
- *Efecte remise spre scontare* - sunt instrumente de plată la termen depuse la bănci în vederea încasării acestora înainte de scadență, operație numită scontare; banca percepe o dobândă (taxă de scont) calculată în raport cu numărul de zile rămase până la scadență.

4.3.4.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea valorilor de încasat se realizează cu ajutorul contului **511** *"Valori de încasat"* care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **5112** *"Cecuri de încasat"*
- **5113** *"Efecte de încasat"*
- **5114** *"Efecte remise spre scontare".*

Contul 5112 „Cecuri de încasat"

După conținutul economic este un *cont de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența cecurilor primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea cecurilor primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare (4111).

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea cecurilor încasate (5121).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea cecurilor neîncasate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 5113 „Efecte de încasat"

După conținutul economic este un *cont de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența efectelor comerciale primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare la scadență.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea efectelor comerciale primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare (413).

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea efectelor comerciale încasate (5121).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale neîncasate.

Contul 5114 „Efecte remise spre scontare"

După conținutul economic este un *cont de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența efectelor comerciale depuse la bancă pentru a fi încasate înainte de scadență (scontate).

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea efectelor comerciale remise spre scontare (413).

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea efectelor comerciale încasate înainte de scadență (5121);
» valoarea sconturilor acordate (667).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale neîncasate.

4.3.4.3. OPERAȚII PRIVIND EFECTELE DE ÎNCASAT

1. Entitatea «A» efectuează pentru entitatea «B» lucrări de reparații în valoare de 1.000 lei plus TVA. Decontarea facturii se face pe baza unui cec emis de către societatea «B».

- Emiterea facturii privind lucrările efectuate:

4111		Clienți		1.190	
	704		Venituri din lucrări executate și servicii prestate		1.000
	4427		TVA colectată		190

- Primirea cecului și depunerea lui la bancă pentru încasare:

5112		Cecuri de încasat		1.190	
	4111		Clienți		1.190

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea cecului:

5121		Conturi la bănci în lei	1.190		
	5112	Cecuri de încasat			1.190

2. O societate comercială livrează produse finite la prețul de 5.000 lei plus TVA, pe bază de factură. Furnizorul acceptă ca decontarea să se facă pe baza unui bilet la ordin întocmit de către client. După primirea efectului comercial, furnizorul îl depune la bancă și se încasează la scadență. Prețul de înregistrare la furnizor al produselor finite livrate este de 3.500 lei.

- Livrarea produselor finite pe bază de factură:

4111		Clienți	5.950		
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			5.000
	4427	TVA colectată			950

- Descărcarea gestiunii de produsele livrate:

711		Variația stocurilor	3.500		
	345	Produse finite			3.500

- Acceptarea biletului la ordin de către furnizor:

413		Efecte de primit de la clienți	5.950		
	4111	Clienți			5.950

- Primirea și depunerea efectului comercial la bancă:

5113		Efecte de încasat	5.950		
	413	Efecte de primit de la clienți			5.950

- Încasarea biletului la ordin la scadență:

5121		Conturi la bănci în lei	5.950		
	5113	Efecte de încasat			5.950

Notă: Dacă entitatea optează pentru scontarea biletului la ordin contra unei taxe de scont în sumă de 50 lei, s-ar efectua următoarele înregistrări aferente scontării:

- Remiterea biletului la ordin spre scontare:

5114		Efecte remise spre scontare	5.950		
	5113	Efecte de încasat			5.950

- Încasarea biletului la ordin la înainte de scadență, mai puțin taxa de scont de 1%:

5121		Conturi la bănci în lei	5900		
666		Cheltuieli privind dobânzile	50		
	5114	Efecte remise spre scontare			5.950

Scanned with OKEN Scanner

4.3.5. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR EFECTUATE PRIN CONTURILE BANCARE

4.3.5.1. NOȚIUNI GENERALE

Încasările și plățile efectuate prin conturile bancare se numesc **decontări fără numerar** și se fac prin virarea unor sume în lei sau în valută din contul debitorului în contul creditorului. Decontările fără numerar utilizează instrumente și mijloace de plată emise pe suport de hârtie, magnetic sau electronic.

Caracteristicile decontărilor fără numerar sunt:

- Natura lor dublă, determinată de un transfer de fonduri propriu-zis și de un flux de mesaje între părți, conținând instrucțiunile de plată;
- Diferența în timp între momentul inițierii și cel al finalizării plății;
- Existența unuia sau mai multor intermediari (bănci) în procesarea acestui tip de plăți.

Fluxurile contabile ale decontărilor fără numerar pot fi sistematizate astfel:

- ❒ încasări: stingeri de creanțe monetare, încasări de venituri și câștiguri;
- ❒ plăți: stingeri de datorii monetare, achitarea cheltuielilor și pierderilor;
- ❒ transferuri bănești (viramente interne) între diferite conturi de trezorerie.

Pentru disponibilitățile în valută se deschid conturi distincte pentru fiecare tip de valută. Încasările și plățile în valută se echivalează în lei la cursul zilei, iar la sfârșitul lunii disponibilitățile în valută se evaluează în lei la cursul din ultima zi a lunii. Datorită fluctuației cursurilor valutare, pot apărea fie diferențe favorabile, care se înregistrează la venituri financiare, fie diferențe nefavorabile, înregistrate la cheltuieli financiare.

În anumite cazuri, de regulă la sfârșitul exercițiului financiar, se impune înregistrarea în contabilitate a unor sume în curs de decontare. Sunt considerate sume în curs de decontare:

- ♦ sumele depuse la bancă, dar neînregistrate în extrasul de cont;
- ♦ sume virate de către terți, dar neapărute în extrasul de cont;
- ♦ sume achitate prin mandat poștal de către terți, dar neajunse la bancă;
- ♦ sume consemnate în conturi separate la bănci pentru procurări de valută;

4.3.5.2. CONTURI UTILIZATE

Disponibilitățile aflate în conturile bancare se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului de activ **512** *"Conturi curente la bănci"*, care se detaliază pe trei conturi de grdul II: **5121** *"Conturi la bănci în lei"*; **5124** *"Conturi la bănci în valută"*, **5125** *"Sume în curs de decontare"*.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 5121 "Conturi la bănci în lei"
Contul 5124 "Conturi la bănci în valută"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența disponibilităților în lei sau în valută existente în conturile bancare ale entității, precum și a încasărilor și plăților efectuate prin aceste conturi.

În **DEBIT** se înregistrează:

» sumele depuse sau virate în cont din alte conturi de trezorerie (581);
» subvențiile de investiții sau de exploatare încasate (131, 445, 741);
» creditele bancare pe termen lung sau scurt încasate (162, 519);
» sumele încasate de la societățile legate prin participații, din cadrul grupului sau afara grupului (166, 451, 453);
» sumele încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (167);
» creanțele imobilizate și dobânzile aferente încasate (267, 763);
» sumele încasate de la clienți și debitori diverși (411, 413, 461);
» sumele recuperate din debite ale personalului (4282);
» TVA de recuperat încasată de la buget (4424);
» sume restituite de la buget, reprezentând impozite și taxe plătite în plus (446, 447, 448);
» sumele depuse în cont de către asociați (4551);
» sumele depuse în cont ca aport în numerar la capitalul social (456);
» sumele primite ca rezultat al operațiilor în participație (458);
» sumele încasate și necuvenite (462 sau 473);
» veniturile încasate în avans (472);
» sumele încasate de la subunități sau de la unitate (481, 482);
» valoarea investițiilor pe termen scurt cedate (501 la 508, 7642);
» valoarea cecurilor și a efectelor comerciale încasate (5112, 5113, 5114);
» veniturile din redevențe, locații de gestiune și chirii (706);
» alte venituri din exploatare încasate (758);
» dividendele încasate pentru participațiile la capitalul altor societăți comerciale (761, 762);
» veniturile din dobânzi încasate (766);
» diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea operațiilor în valută (765);
» valoarea sconturilor încasate (767);
» veniturile extraordinare încasate (771).

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele ridicate din cont și virate în alte conturi de trezorerie (581);
» împrumuturile din emisiuni de obligațiuni rambursate (161);
» creditele bancare pe termen lung și scurt rambursate (162, 519);
» alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate sau achitate (167)
» sumele restituite societăților care dețin titluri de participare ale entității, sau altor societăți comerciale din cadrul grupului sau legate prin interese de participare (166, 451, 453);
» valoarea de achiziție a investițiilor financiare cumpărate (261 la 265, 501 la 508);

Scanned with OKEN Scanner

- » vărsămintele efectuate pentru titlurile imobilizate și investițiile financiare pe termen scurt (269, 509);
- » sumele achitate privind operațiile în participație (458);
- » dobânzile achitate (168, 518, 666);
- » avansurile acordate furnizorilor de imobilizări (232, 234);
- » valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung (267);
- » plățile efectuate către furnizori și creditori diverși (401 la 408, 462);
- » plățile efectuate către personalul entității (421 la 426);
- » reținerile din salarii achitate terților (427);
- » CAS și fondul de șomaj achitate (431, 438, 437);
- » impozitele, taxele și vărsămintele asimilate virate la buget (441, 4423, 4426, 444, 446, 447, 448);
- » sumele achitate asociaților (455, 456);
- » dividendele achitate asociaților sau acționarilor (457);
- » restituirea sumelor în curs de clarificare (462 sau 473);
- » sumele plătite de către unitate sau de către subunități (481, 482);
- » plățile efectuate în avans (471);
- » valoarea serviciilor bancare plătite (627);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea operațiilor în valută (665);
- » valoarea sconturilor achitate (667).

SOLDUL debitor al conturilor reprezintă disponibilitățile în lei sau valută ale entității aflate în conturile bancare.

Contul 5125 „Sume în curs de decontare"

După conținutul economic este un *cont de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența sumelor aflate în curs de decontare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele virate la bănci sau prin mandat poștal, dar neapărute în extrasele de cont (4111);
- » consemnarea de sume în conturi distincte la bănci pentru licitarea de valută (581);

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele apărute în extrasele de cont ale băncii destinatare (5121, 5124);
- » sumele în valută virate în contul de disponibil în valută (581);
- » sumele în lei neutilizate, virate în contul de disponibil în lei (581);
- » comisionul bancar aferent operațiunilor bancare (627);

SOLDUL debitor al contului reprezintă sume aflate în curs de decontare.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru disponibilitățile bănești păstrate în conturile bancare (soldul debitor al contului 512), băncile acordă entităților economice dobânzi (bonificații), care reprezintă venituri financiare pentru entități, respectiv cheltuieli pentru bănci.

Pe de altă parte, pentru creditele de trezorerie primite (soldul creditor al contului 512), entitățile economice trebuie să plătească băncilor dobânzi, care sunt considerate cheltuieli financiare la entitățile economice și venituri la entitatea bancară.

Practic, dobânzile de încasat sau de plătit sunt înregistrate de către entitățile economice pe măsură ce apar în extrasele de cont. În cazul în care dobânzile aferente unei anumite luni nu apar în extrasele de cont până la sfârșitul lunii respective, conform principiului independenței exercițiului financiar, se impune înregistrarea veniturilor și cheltuielilor privind dobânzile în corespondență cu contul 518 "Dobânzi".

Contul **518** *"Dobânzi" se desfășoară pe două conturi de gradul II:* **5186** *"Dobânzi de plătit"* **5187** *"Dobânzi de încasat".*

Contul 5186 „Dobânzi de plătit"

După conținutul economic este un *cont de datorii financiare pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența dobânzilor datorate aferente creditelor acordate de către bănci în conturile de trezorerie.

În **CREDIT** se înregistrează:
» dobânzile datorate aferente creditelor de trezorerie (666).

În **DEBIT** se înregistrează:
» dobânzile plătite aferente creditelor de trezorerie (5121, 5124).

SOLDUL creditor al contului reprezintă dobânzile datorate aferente creditelor de trezorerie.

Contul 5187 „Dobânzi de încasat"

După conținutul economic este un *cont de creanțe financiare pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența dobânzilor de încasat aferente disponibilităților aflate în conturile bancare.

În **DEBIT** se înregistrează:
» dobânzile de încasat aferente disponibilităților bancare (766).

În **CREDIT** se înregistrează:
» dobânzile încasate aferente disponibilităților bancare (5121, 5124).

SOLDUL debitor al contului reprezintă dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturile bancare.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.5.3. OPERAȚII PRIVIND CONTURILE CURENTE LA BĂNCI

1. Se exportă produse finite în valoare de 10.000 USD la cursul de 2,70 lei/USD. Decontarea se face la cursul de 2,80 lei/USD. Exportatorul a înregistrat produsele livrate la prețul de 20.000 lei. La sfârșitul lunii în care s-a încasat factura, cursul era de 2,90 lei/USD, când se calculează diferențele de curs valutar. Se consideră aceleași date în cazul unui importator de materii prime.

a) În contabilitatea exportatorului

- Livrarea produselor finite: 10.000 x 2,70 lei/USD = 27.000 lei

4111		Clienți		27.000	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		27.000

- Descărcarea gestiunii de produsele finite livrate:

711		Variația stocurilor		20.000	
	345		Produse finite		20.000

- Încasarea creanței în valută:

5124		Conturi la bănci în valută	(10.000 x 2,80 lei/USD)	28.000	
	4111		Clienți (10.000 x 2,70 lei/USD)		27.000
	765		Venituri din diferențe de curs valutar		1.000

- Diferențe de curs valutar la sfârșitul lunii: 10.000 x (2,90 - 2,80) = 1.000 lei

5124		Conturi la bănci în valută		1.000	
	765		Venituri din diferențe de curs valutar		1.000

b) În contabilitatea importatorului

- Achiziționarea materiilor prime: 10.000 x 2,70 lei/USD = 27.000

301		Materii prime		27.000	
	401		Furnizori		27.000

- Achitarea datoriei în valută:

401		Furnizori	(10.000 x 2,70 lei/USD)	27.000	
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar		1.000	
	5124		Conturi la bănci în valută (10.000 x 2,80 lei/USD)		28.000

Scanned with OKEN Scanner

- Diferențe de curs valutar la sfârșitul lunii: 10.000 x (2,90 - 2,80) = 1.000 lei

665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar		1.000	
	5124	Conturi la bănci în valută			1.000

2. O societate comercială expediază prin poștă mărfuri în valoare de 1.000 lei plus TVA, costul de achiziție al acestora fiind de 750 lei. Se primește mandatul poștal, care atestă decontarea creanței, însă suma nu a intrat în contul bancar. Ulterior, suma este consemnată în extrasul de cont.

- Livrarea mărfurilor:

4111		Clienți		1.190	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			1.000
	4427	TVA colectată			190

- Descărcarea gestiunii de mărfurile livrate:

607		Cheltuieli privind mărfurile		750	
	371	Mărfuri			750

- Primirea mandatului poștal:

5125		Sume în curs de decontare		1.190	
	4111	Clienți			1.190

- Intrarea sumei în contul bancar:

5121		Conturi la bănci în lei		1.190	
	5125	Sume în curs de decontare			1.190

3. Se virează suma de 2.000 lei într-un cont distinct în vederea cumpărării de euro. Se cumpără 500 euro la cursul de 3,60 lei/euro, comisionul achitat fiind de 30 lei. Suma rămasă se transferă în contul de disponibil în lei. La sfârșitul lunii cursul era de 3,70 lei/euro, când se înregistrează diferențele de curs valutar.

- Virarea sumei într-un cont distinct:

5125		Sume în curs de decontare		2.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			2.000

- Cumpărarea valutei: 500 x 3,60 lei/USD = 1.800 lei

5124		Conturi la bănci în valută		1.800	
	5125	Sume în curs de decontare			1.800

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea comisionului:

627	5125	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate Sume în curs de decontare		30	30

- Virarea în contul de disponibil în lei a sumei rămase: (2.000 - 1.800 - 30 = 170 lei)

5121	5125	Conturi la bănci în lei Sume în curs de decontare		170	170

- Diferențe de curs valutar înregistrate la sfârșitul lunii: 500 x (3,70 - 3,60) = 50 lei

5124	765	Conturi la bănci în valută Venituri din diferențe de curs valutar		50	50

4. Se înregistrează în contabilitate următoarele operații privind dobânzile aferente soldului debitor sau creditor al contului 5121 "Conturi la bănci în lei":

- Dobânzi achitate în sumă de 80 lei, conform extrasului de cont:

666	5121	Cheltuieli privind dobânzile Conturi la bănci în lei		80	80

- Dobânzi datorate, dar neachitate în luna curentă în sumă de 30 lei:

666	5186	Cheltuieli privind dobânzile Dobânzi de plătit		30	30

- Achitarea dobânzilor restante:

5186	5121	Dobânzi de plătit Conturi la bănci în lei		30	30

- Dobânzi încasate în sumă de 40 lei, conform extrasului de cont:

5121	766	Conturi la bănci în lei Venituri din dobânzi		40	40

- Dobânzi de încasat aferente lunii curente în sumă de 10 lei, neapărute în extrasul de cont până la sfârșitul lunii:

5187	766	Dobânzi de încasat Venituri din dobânzi		10	10

- Dobânzi aferente lunii precedente, apărute în extrasul de cont în luna curentă:

5121	5187	Conturi la bănci în lei Dobânzi de încasat		10	10

Scanned with OKEN Scanner

4.3.6. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN NUMERAR

4.3.6.1. NOȚIUNI GENERALE

Entitățile pot efectua o serie de decontări în numerar, fie în lei, fie în valută. În condiții normale, aceste operații au o pondere redusă în totalul decontărilor, întrucât sumele mari de numerar necesită spații mari de depozitare și prezintă riscuri în manevrare (distrugere fizică, pierdere, furt etc).

Atunci când se folosește numerarul, plata se face individual, imediat și fără intermediere. Încasările și plățile în numerar se fac prin casieria entității, cu respectarea reglementărilor privind decontările în numerar.

Potrivit normelor, plafonul zilnic maxim de plăți în lei, efectuate în numerar, este de 10.000 lei, iar plățile către o singură persoană sunt admise în limita unui plafon de 5.000 lei. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizori, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei, cu excepția plăților către magazinele de tipul cash&carry, pentru care plafonul maxim este de 10.000 lei.

Fluxurile contabile ale decontărilor în numerar pot fi sistematizate astfel:

- ❒ încasări: stingeri de creanțe monetare, încasări de venituri și câștiguri;
- ❒ plăți: stingeri de datorii monetare, achitarea cheltuielilor și pierderilor;
- ❒ transferuri bănești (viramente interne) dinspre casierie spre celelalte conturi de trezorerie sau invers.

4.3.6.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea decontărilor în numerar se realizează cu ajutorul:

Contului 531 **"Casa"** care se desfășoară pe două conturi de gradul II:

- **5311** *"Casa în lei"*
- **5314** *"Casa în valută".*

Contul 5311	"Casa în lei"
Contul 5314	"Casa în valută"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența numerarului în lei sau în valută existent la casieria entității, precum și a încasărilor și plăților efectuate în numerar.

În **DEBIT** se înregistrează:

- » sumele ridicate de la bănci (581);
- » sumele încasate de la clienți (411, 419);
- » sumele încasate de la debitori și creditori diverși (461, 462);

Scanned with OKEN Scanner

- numerarul depus de către asociați (4551);
- sumele încasate de la societățile comerciale din cadrul grupului, sau de la alte societăți legate prin participații (451, 453);
- sumele încasate reprezentând aport la capitalul social (456);
- veniturile încasate în avans (472);
- restituirea avansurilor de trezorerie neutilizate (542);
- valoarea investițiilor financiare pe termen scurt cedate (501 la 508, 7642);
- încasările de venituri în numerar (704, 707, 708, 758);
- încasarea în numerar a TVA colectată (4427);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente numerarului în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea operațiilor în valută (765);
- dobânzile încasate în numerar (5088, 766);
- donațiile încasate în numerar (7582).

În **CREDIT** se înregistrează:

- depunerile de numerar la bănci (512);
- costul de achiziție al investițiilor financiare cumpărate în numerar (261 la 269, 501 la 509);
- datoriile către furnizori și creditori diverși achitate în numerar (401, 404, 462);
- avansurile acordate furnizorilor (409);
- sumele achitate personalului (421 la 426, 4281);
- sumele achitate societăților comerciale din cadrul grupului sau societăților legate prin participații (451, 453);
- plățile în numerar efectuate în avans (471);
- sumele restituite asociaților (455, 456);
- dividendele nete achitate în numerar (457);
- dobânzile achitate în numerar (5088, 666);
- impozitele, taxele și vărsămintele asimilate virate bugetului (441, 4423, 4426, 444, 446, 447, 448, 635);
- achiziționările de bunuri și servicii cu plata imediată în numerar (208, 301 la 381, 532, 604, 605, 611 la 626, 628);
- avansurile de trezorerie acordate (542);
- sumele transferate între unitate și subunități sau între subunități (481, 482);
- plățile efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (658);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente numerarului în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea operațiilor în valută (665).

SOLDUL debitor al conturilor reprezintă numerarul în lei sau valută aflat la casieria entității.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.6.3. OPERAȚII PRIVIND DECONTĂRILE ÎN NUMERAR

1. Se exportă semifabricate în valoare de 1.000 USD la cursul de 2,80 lei/USD. Decontarea se face în numerar la cursul de 2,70 lei/USD, iar suma se depune în contul bancar. Exportatorul a înregistrat produsele livrate la prețul de 2.000 lei. Se iau în considerare aceleași date pentru a înregistra un import de mărfuri.

a) În contabilitatea exportatorului

- Livrarea semifabricatelor: 1.000 x 2,80 lei/USD = 2.800 lei

4111		Clienți	2.800		
	702	Venituri din vânzarea semifabricatelor			2.800

- Descărcarea gestiunii de semifabricatele livrate:

711		Variația stocurilor	2.000		
	341	Semifabricate			2.000

- Încasarea în numerar a creanței externe:

5314		Casa în valută (1.000 x 2,70 lei/USD)	2.700		
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar	100		
	4111	Clienți (1.000 x 2,80 lei/USD)			2.800

- Depunerea la bancă a numerarului în valută: 1.000 x 2,70 lei/USD = 2.700 lei

581		Viramente interne	2.700		
	5314	Casa în valută			2.700
5124		Conturi la bănci în valută	2.700		
	581	Viramente interne			2.700

b) În contabilitatea importatorului

- Achiziționarea mărfurilor: 1.000 x 2,80 lei/USD = 2.800 lei

371		Mărfuri	2.800		
	401	Furnizori			2.800

- Achitarea în numerar a datoriei externe:

401		Furnizori (1.000 x 2,80 lei/USD)	2.800		
	5314	Casa în valută (1.000 x 2,70 lei/USD)			2.700
	765	Venituri din diferențe de curs valutar			100

Scanned with OKEN Scanner

4.3.7. CONTABILITATEA ALTOR VALORI DE TREZORERIE

În casieriile entităților se pot păstra și alte valori și anume: timbre poștale și fiscale, bilete de tratament și odihnă, tichete de călătorie, bonuri de combustibil, tichete de masă etc.

4.3.7.1. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea altor valori se realizează cu ajutorul:

Contului 532 **"Alte valori"**, care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

- **5321** *"Timbre fiscale și poștale"*
- **5322** *"Bilete de tratament și odihnă"*
- **5323** *"Tichete și bilete de călătorie"*
- **5328** *"Alte valori"*

Contul 5321	„Timbre fiscale și poștale"
Contul 5322	„Bilete de tratament și odihnă"
Contul 5323	„Tichete și bilete de călătorir"
Contul 5328	„Alte valori"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența altor valori de trezorerie, precum: timbre fiscale, timbre poștale, bonuri valorice de combustibil, bilete de călătorie, tichete de masă etc.

În **DEBIT** se înregistrează:
» alte valori de trezorerie achiziționate pe credit comercial (401);
» alte valori de trezorerie achiziționate și achitate imediat în numerar (5311).

În **CREDIT** se înregistrează:
» alte valori de trezorerie transferate la materiale consumabile (301);
» alte valori de trezorerie consumate (4282, 604, 624, 625, 626).

SOLDUL debitor al contului reprezintă alte valori de trezorerie existente.

4.3.7.2. OPERAȚII PRIVIND ALTE VALORI ASIMILATE NUMERARULUI

1. Se achiziționează în numerar timbre poștale în valoare de 30 lei, care, ulterior, se utilizează pentru trimiterea corespondenței.

- Cumpărarea timbrelor poștale:

5321		Timbre fiscale și poștale	30		
	5311	Casa în lei		30	

Scanned with OKEN Scanner

- Utilizarea timbrelor:

626		Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	30		
	5321	Timbre fiscale și poștale			30

2. Se achiziționează bonuri de combustibil în valoare de 100 lei plus TVA, achitate în numerar. Bonurile se utilizează pentru cumpărare de combustibil, care ulterior se dă în consum.

- Achiziționarea bonurilor de combustibil:

5328		Alte valori	100		
4426		TVA deductibilă	19		
	5311	Casa în lei			119

- Utilizarea bonurilor pentru cumpărare de combustibil:

3022		Combustibili	100		
	5328	Alte valori			100

- Consumul combustibilului:

6022		Cheltuieli privind combustibilii	100		
	3022	Combustibili			100

3. Se achiziționează bilete de tratament achitate în numerar în valoare de 200 lei, care se repartizează unor salariați care vor urma un tratament.

- Achiziționarea biletelor de tratament:

5322		Bilete de tratament și odihnă	200		
	5311	Casa în lei			200

- Utilizarea biletelor:

6458		Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială	200		
	5322	Bilete de tratament și odihnă			200

Scanned with OKEN Scanner

4. Se achiziționează tichete de masă cu valoarea nominală de 500 lei, costul imprimatelor fiind de 50 lei plus TVA, care se achită prin bancă. Tichetele se acordă salariaților. Ulterior, salariații restituie tichete cu valoarea nominală de 30 lei. Tichetele neutilizate se returnează entității emitente, decontarea facturii făcându-se în numerar.

- Achiziționarea tichetelor de masă:

5328		Alte valori	500		
628		Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	50		
4426		TVA deductibilă (50 x 19%)	9		
	401	Furnizori			559

- Decontarea facturii:

401		Furnizori	559		
	5121	Conturi la bănci în lei			559

- Includerea în cheltuieli a valorii nominale a tichetelor:

604		Cheltuieli privind materialele nestocate	500		
	5328	Alte valori			500

- Restituirea de către salariați a tichetelor neutilizate:

5328		Alte valori	30		
	7588	Alte venituri din exploatare			30

- Returnarea către entitatea emitentă a tichetelor neutilizate:

461		Debitori diverși	30		
	5328	Alte valori			30

- Încasarea în numerar a creanței:

5311		Casa în lei	30		
	461	Debitori diverși			30

Scanned with OKEN Scanner

4.3.8. CONTABILITATEA ACREDITIVELOR

4.3.8.1. NOȚIUNI GENERALE

Acreditivele reprezintă disponibilități bănești ale unei entități economice, virate într-un cont distinct și destinate achitării obligațiilor față de furnizori la prezentarea documentelor de livrare de către banca furnizorului băncii clientului. Acreditivul este o modalitate de decontare, de regulă, impusă de către furnizor, frecvent utilizată în decontările internaționale, ca o măsură de siguranță pentru încasarea creanțelor. Acreditivul poate fi alimentat și din credite pe termen scurt, dacă cumpărătorul nu dispune de lichidități proprii. Acreditivele pot fi deschise în lei sau în valută.

Principalele etape privind derularea decontărilor pe bază de acreditive sunt:

- Încheierea unui contract comercial prin care partenerii au convenit decontarea pe bază de acreditiv;
- Deschiderea acreditivului în lei sau în valută pe baza ordinului dat de către client băncii sale;
- Livrarea bunurilor, concomitent cu întocmirea documentelor aferente;
- Utilizarea efectivă a acreditivului;
- Intrarea în posesia bunurilor pe baza documentelor prezentate de către client.

4.3.8.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea acreditivelor se realizează cu ajutorul:

***Contului 541* "Acreditive"**, care se detaliază pe două conturi de gradul II:

- **5411** *"Acreditive în lei"*
- **5412** *"Acreditive în valută"*.

Contul 5411	"Acreditive în lei"
Contul 5412	"Acreditive în valută"

După conținutul economic sunt *conturi de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența acreditivelor în lei sau în valută deschise la bănci pentru efectuarea plăților în favoarea terților.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » valoarea acreditivelor deschise la dispoziția terților (581);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente acreditivelor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele plătite terților din conturile de acreditive (401, 404);
- » valoarea acreditivelor neutilizate, virate în conturile de disponibilități (581);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente acreditivelor în valută, stabilite la lichidarea acestora sau la închiderea exercițiului financiar (665);

SOLDUL debitor al conturilor reprezintă valoarea acreditivelor deschise la bănci.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.8.3. OPERAȚII PRIVIND ACREDITIVELE

1. O societate comercială deschide un acreditiv în sumă de 1000 lei, din care se fac plăți către furnizori în valoare de 950 lei. Acreditivul neutilizat se virează în contul de disponibil.

- Deschiderea acreditivului în sumă de 1.000 lei:

581	5121	Viramente interne Conturi la bănci în lei		1.000	1.000
5411	581	Acreditive în lei Viramente interne		1.000	1.000

- Achitarea datoriilor față de furnizori din acreditivul deschis:

401	5411	Furnizori Acreditive în lei		950	950

- Retragerea acreditivului neutilizat:

581	5411	Viramente interne Acreditive în lei		50	50
5121	581	Conturi la bănci în lei Viramente interne		50	50

2. O societate comercială încheie un contract pentru un import de mărfuri în valoare de 2.000 euro. Pentru achitarea datoriei, se deschide un acreditiv în valoare de 2.000 euro, la cursul de 3,60 lei/euro. Mărfurile se importă la cursul de 3,50 lei/euro. Accizele în cotă de 10% din valoarea mărfurilor, precum și TVA se achită cu ordin de plată, în lei. Plata datoriei se face la cursul de 3,70 lei/euro.

- Deschiderea acreditivului în valută: 2.000 x 3,60 lei/euro = 7.200 lei

581	5124	Viramente interne Conturi la bănci în valută		7.200	7.200
5412	581	Acreditive în valută Viramente interne		7.200	7.200

- Achiziționarea mărfurilor din import: 2.000 x 3,50 lei/euro = 7.000 lei

371	401	Mărfuri Furnizori		7.000	7.000

- Înregistrarea accizelor: 7.200 x 10% = 720 lei

371	446	Mărfuri Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		720	720

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea TVA: (7.200 + 720) x 19% = 1.505 lei

4426		TVA deductibilă	1.505	
	5121	Conturi la bănci în lei		1.505

- Achitarea accizelor:

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	720	
	5121	Conturi la bănci în lei		720

- Achitarea datoriei:

401		Furnizori (2.000 x 3,50 lei/euro)	7.000	
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar	400	
	5412	Acreditive în valută (2.000 x 3,70 lei/euro)		7.400

- Diferențe favorabile de curs valutar aferente acreditivului la data utilizării acestuia: (3,70 - 3,60) x 2.000 = 200

5412		Acreditive în valută	200	
	765	Venituri din diferențe de curs valutar		200

4.3.9. CONTABILITATEA AVANSURILOR DE TREZORERIE

4.3.9.1. NOȚIUNI GENERALE

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziția administratorilor sau a altor salariați din entitate, în vederea efectuării unor plăți în numele acesteia. De regulă, justificarea avansului și transformarea sa în cheltuială efectivă are loc la încheierea mandatului, pe baza unui decont de cheltuieli. Avansurile de trezoreire se pot acorda în lei sau în valută.

4.3.9.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul:

Contului 542 „Avansuri de trezorerie"

După conținutul economic este un *cont de active circulante bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența avansurilor de trezorerie.

În **DEBIT** se înregistrează:

» sumele acordate în numerar ca avansuri de trezorerie (5311, 5314);

» diferențele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor acordate în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765);

Scanned with OKEN Scanner

În **CREDIT** se înregistrează:

» plățile efectuate din avansuri de trezorerie (401, 404, 451, 462);
» restituirile de avansuri nefolosite (5311, 5314);
» achiziționările de bunuri și servicii cu plata din avansuri de trezorerie (208, 301 la 381, 532, 604, 605, 611 la 626, 628);
» plata TVA deductibilă înscrisă în documentele de cumpărare (4426);
» diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor acordate în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea avansurilor (665).

SOLDUL debitor al contului reprezintă avansurile de trezorerie acordate și nedecontate.

4.3.9.3. OPERAȚII PRIVIND AVANSURILE DE TREZORERIE

1. Se acordă un avans de trezorerie unui salariat în sumă de 250 lei, din care se achită următoarele:

- materiale consumabile în sumă de 100 lei plus TVA;
- bilete CFR: 35,70 lei, TVA inclus;
- cheltuieli cu cazarea: 50 lei plus TVA;
- cheltuieli cu diurna: 10 lei.

Avansul neutilizat se restituie casieriei.

- Acordarea avansului:

542		Avansuri de trezorerie	250		
	5311	Casa în lei		250	

- Achitarea materialelor consumabile:

302		Materiale consumabile	100		
4426		TVA deductibilă	19		
	542	Avansuri de trezorerie		119	

- Achitarea biletelor de transport (se poate deduce TVA) : 35,70 x 19 : 119 = 6 lei

625		Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	30		
4426		TVA deductibilă	6		
	542	Avansuri de trezorerie		36	

- Achitarea cazării:

625		Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	50		
4426		TVA deductibilă	9		
	542	Avansuri de trezorerie		59	

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli cu diurna:

625		Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări		10	
	542	Avansuri de trezorerie			10

- Restituirea avansului neutilizat:

5311		Casa în lei		26	
	542	Avansuri de trezorerie			26

2. Se acordă un avans de trezorerie în sumă de 1.000 USD, la cursul de 2,70 lei/USD. Avansul se utilizează la cursul de 2,80 lei/USD, astfel:

- cumpărare de materii prime în valoare de 800 USD;
- cheltuieli de deplasare: 100 USD;
- diurna: 30 USD.

Se restituie avansul neutilizat.

- Acordarea avansului în valută: 1.000 x 2,70 lei/euro = 2.700 lei

542		Avansuri de trezorerie		2.700	
	5314	Casa în valută			2.700

- Cumpărare de materii prime: 800 x 2,80 lei/euro = 2.240 lei

301		Materii prime		2.240	
	542	Avansuri de trezorerie			2.240

- Cheltuieli de transport achitate din avansul acordat: 100 x 2,80 lei/euro = 280 lei

625		Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări		280	
	542	Avansuri de trezorerie			280

- Achitarea diurnei: 30 x 2,80 lei/euro = 84 lei

625		Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări		84	
	542	Avansuri de trezorerie			84

- Diferențe favorabile de curs valutar cu ocazia lichidării avansului:

542		Avansuri de trezorerie	1.000 x (2,80 - 2,70)	100	
	765	Venituri din diferențe de curs valutar			100

- Restituirea avansului neutilizat: (2.700 + 100 - 2.240 - 280 - 84) = 196 lei

5314		Casa în valută		196	
	542	Avansuri de trezorerie			196

Scanned with OKEN Scanner

4.3.10. CONTABILITATEA VIRAMENTELOR INTERNE

4.3.10.1. NOȚIUNI GENERALE

Există anumite operații care reprezintă transferuri de mijloace bănești dintr-un cont în altul de trezorerie și anume:

- între conturile bancare deschise la aceeași bancă sau la bănci diferite;
- între conturile bancare și casieria entității.

Întrucât aceeași operație se evidențiază în mai multe registre (registru de casă, extrase de cont), există riscul unor înregistrări duble sau omiterea înregistrării operației respective. Pentru evitarea acestor riscuri, se poate utiliza contul de tranzit **581** *"Viramente interne"*, care dă posibilitatea ca dintr-o singură formulă contabilă să se construiască două formule contabile prin intercalarea acestui cont ajutător.

De exemplu ridicarea unei sume de la casierie și depunerea acesteia la bancă se consemnează atât în registrul de casă la rubrica "plăți", cât și în extrasul de cont la rubrica "încasări". Pentru a se evita anumite erori contabile, această operație se va înregistra folosind două formule contabile: una care exprimă ridicarea sumei de la casierie, iar cealaltă, depunerea sumei la bancă.

4.3.10.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea viramentelor interne se realizează cu ajutorul contului **581** *"Viramente interne"*.

Contul 581 „Viramente interne"

După conținutul economic este un *cont de tranzit a mijloacelor bănești*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie.

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 542).

În **CREDIT** se înregistrează:
» sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 542).

SOLDUL contului este, de regulă, zero.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.10.3. OPERAȚII PRIVIND VIRAMENTELE INTERNE

Se înregistrează atât în extrasele de cont, cât și în registrul de casă formulele contabile privind următoarele operații:

- Ridicarea de la bancă a sumei de 60 lei și depunerea ei la casierie:

Extrasul de cont de disponibil *Registrul de casă*

581	5121	Viramente interne Conturi la bănci în lei		5311	581	Casa în lei Viramente interne		60	60

- Ridicarea de la casierie a sumei de 100 lei și depunerea ei la bancă:

Extrasul de cont de disponibil *Registrul de casă*

5121	581	Conturi la bănci în lei Viramente interne		581	5311	Viramente interne Casa în lei		100	100

- Deschiderea unui acreditiv în sumă de 1.000 lei:

Extrasul de cont de disponibil *Extrasul de cont de acreditive*

581	5121	Viramente interne Conturi la bănci în lei		5411	581	Acreditive în lei Viramente interne		1.000	1.000

- Se restituie în contul de disponibil un acreditiv în sumă de 40 lei :

Extrasul de cont de disponibil *Extrasul de cont de acreditive*

5121	581	Conturi la bănci în lei Viramente interne		581	5411	Viramente interne Acreditive în lei		40	40

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA TERȚILOR

5.1. STRUCTURA GENERALĂ A CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

Pentru realizarea obiectului lor de activitate, entitățile intră în relații cu diferite persoane fizice și juridice, care în contabilitate se numesc terți.

Exemple ■ ■ ■ furnizori, clienți, salariați, asociați, bugetul statului, diverși creditori și debitori;

Aceste relații se reflectă în contabilitate sub forma datoriilor și creanțelor, a căror durată nu depășește, de regulă, un an.

a) DATORIILE - reprezintă surse externe (străine) de finanțare, puse la dispoziția entității de către creditori. Creditorul este persoana care a avansat o valoare economică și urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestație. Datoriile sunt reflectate în contabilitate din momentul creării angajamentelor până în momentul stingerii (plății) lor.

b) CREANȚELE - sunt drepturi cuvenite creditorilor de a pretinde de la debitori anumite sume de bani, bunuri sau servicii. Debitorul este persoana care a primit o valoare economică și urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestație. Creanțele se reflectă în contabilitate din momentul creării dreptului față de terți până în momentul stingerii (încasării) lor.

Datoriile și creanțele se pot grupa astfel:

- datorii și creanțe comerciale față de furnizori și clienți;
- datorii și creanțe față de salariați;
- datorii și creanțe față de bugetul de asigurări sociale;
- datorii și creanțe față de bugetul statului;
- datorii și creanțe față de asociați;
- datorii și creanțe față de diverși creditori, respectiv, debitori.

Scanned with OKEN Scanner

5.2. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA DECONTĂRILOR CU TERȚII

Documentele primare care reflectă creanțele și datoriile față de terți diferă în funcție de categoria în care se încadrează terții (furnizori, salariați etc.) și de natura juridică a relațiilor economice (datorii sau creanțe).

În tabelul următor sunt redate cele mai frecvente **datorii**, precum și **documentele în care acestea se reflectă:**

Categoria de terți	Natura datoriilor	Documente privind	
		angajarea datoriilor	plata datoriilor
Furnizori	datorii din operațiuni de aprovizionare cu bunuri, lucrări și servicii;	*factură fiscală, aviz de însoțire a mărfii;*	*ordin de plată, cec, bilet la ordin, cambie, chitanță;*
Clienți	avansuri primite;	*ordin de plată, cec, bilet la ordin, chitanță, factură fiscală;*	
Personalul entității	salarii brute, indemnizații pentru concediul de odihnă, indemnizații sociale, premii, prime reprezentând participarea la profit, diurne;	*stat de salarii, listă de indemnizații, listă pentru plăți parțiale, ordin de deplasare;*	*stat de salarii, listă de indemnizații, listă pentru plăți parțiale, ordin de deplasare;*
Asigurări și protecție socială	contribuția la asigurările sociale, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate, ajutorul de șomaj;	*stat de salarii, listă de indemnizații, desfășurătorul indemnizațiilor sociale;*	*ordin de plată, chitanță;*
Bugetul statului	impozit pe profit, impozit pe salarii, TVA de plată, alte impozite și taxe;	*jurnal de cumpărări, jurnal de vânzări, decont privind TVA, stat de salarii, situații de calcul;*	*ordin de plată, chitanță;*
Asociați și acționari	restituirea aportului, dividende, alte sume datorate;	*notă de contabilitate, situații de calcul;*	*dispoziție de plată către casierie;*

În tabelul următor sunt redate cele mai frecvente **creanțe**, precum și **documentele în care acestea se reflectă:**

Categoria de terți	Natura creanțelor	Documente privind	
		crearea drepturilor	încasarea drepturilor
1	2	3	4
Furnizori	avansuri acordate;	*ordin de plată, cec, bilet la ordin, chitanță, factură fiscală*	
Clienți	creanțe din operațiuni de livrare de bunuri, lucrări și servicii;	*factură fiscală, aviz de însoțire a mărfii;*	*ordin de plată, cec, bilet la ordin, cambie, chitanță;*
Personalul entității	avansuri acordate, salarii plătite în plus;	*stat de salarii, listă de indemnizații, listă de avans chenzinal;*	*stat de salarii, listă de indemnizații, listă de avans chenzinal, chitanțe;*

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4
Asigurări și protecție socială	indemnizații sociale;	*listă de indemnizații, desfășurătorul indemnizațiilor sociale;*	*ordin de plată;*
Bugetul statului	impozite vărsate în plus, TVA de recuperat;	*jurnal de cumpărări, jurnal de vânzări, decont privind TVA, stat de salarii, situații de calcul*	*ordin de plată*
Asociați și acționari	aport social subscris;	*declarație de subscriere, act de constituire*	*foaie de vărsământ, chitanță,proces-verbal de predare-preluare*

5.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII PRIVIND DECONTĂRILE CU TERȚII

Contabilitatea sintetică a datoriilor și creanțelor, precum și a operațiilor asimilate acestora se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 4** *"Conturi de terți"*, care cuprinde următoarele grupe:

- **40** *"Furnizori și conturi asimilate"*
- **41** *"Clienți și conturi asimilate"*
- **42** *"Personal și conturi asimilate"*
- **43** *"Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate"*
- **44** *"Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate"*
- **45** *"Grup și asociați"*
- **46** *"Debitori și creditori diverși"*
- **47** *"Conturi de regularizare și asimilate"*
- **48** *"Decontări în cadrul unității"*
- **49** *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor".*

Aceste grupe cuprind conturi sintetice de gradul I, unele desfășurându-se pe conturi sintetice de gradul II.

Creanțele și datoriile entităților economice se înregistrează în contabilitate la **valoarea** lor **nominală** înscrisă pe documente. *Creanțele și datoriile în valută* se înregistrează în contabilitate atât **în lei**, la cursul de schimb existent la data efectuării operațiunilor, cât și **în valută.** *Diferențele de curs valutar* dintre *data înregistrării* creanțelor și datoriilor și *data decontării* acestora se înregistrează ca **venituri sau cheltuieli financiare**, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

De regulă, contabilitatea angajamentelor și creanțelor se va derula în două etape: înregistrarea datoriei și plata acesteia, respectiv, înregistrarea creanței și încasarea acesteia.

În tabelul de mai jos este redată o caracterizare sintetică a conturilor, în care se înregistrează datoriile și creanțele față de terți:

Funcția contabilă a contului	Conținutul economic	Operația cu care se debitează	Operația cu care se creditează	Exemple de conturi
Conturi de activ	*Creanțe*	Crearea drepturilor față de terți	Încasarea creanțelor	411;461; 471;456
Conturi de pasiv	*Datorii*	Crearea datoriei față de terți	Achitarea datoriei	401;421;437; 444;462;457;472
Conturi bifuncționale	*Creanțe și/ sau datorii*	Achitarea sau transferul de bunuri și valori	Primirea de bunuri și valori	428;448;455; 473;481;482

5.4. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU FURNIZORII ȘI CLIENȚII

5.4.1. NOȚIUNI GENERALE PRIVIND DATORIILE ȘI CREANȚELE COMERCIALE

Operațiile comerciale presupun legătura dintre două entități economice:

- **furnizorul** - care, în calitate de vânzător, pune la dispoziția terților bunuri sau servicii contra cost, pe baza unei înțelegeri prealabile;
- **clientul** - care, în calitate de cumpărător, achiziționează contra cost bunuri sau servicii.

Clientul înregistrează în contabilitate datoriile față de furnizori pentru bunurile sau serviciile achiziționate, dar și creanțe pentru avansurile acordate furnizorilor.

Furnizorul înregistrează în contabilitate creanțele față de client pentru bunurile și serviciile livrate, dar și datorii pentru avansurile primite de la clienți.

Contabilitatea analitică a furnizorilor și clienților se ține pe categorii (interni și externi), pe termene de decontare, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. Principalul document de evidență operativă și analitică a clienților și furnizorilor este *"Situația încasării-achitării facturilor"*.

În funcție de momentul decontării, vânzările - cumpărările de bunuri și servicii se pot clasifica astfel:

- vânzări-cumpărări cu decontarea imediată în numerar;
- vânzări-cumpărări pe credit comercial (clasic sau cambial), când decontarea se va face ulterior.

Scanned with OKEN Scanner

❒ **Creditul comercial clasic** este amânarea la plată acordată de către furnizor clientului, cînd decontarea se face ulterior, folosind instrumente clasice (ordin de plată, cec, chitanță);

❒ **Creditul comercial cambial** este un credit prevăzut într-un efect comercial (bilet la ordin și cambie), în care se consemnează, printre altele, suma de plată, scadența și banca la care se va face decontarea.

În funcție de destinația bunurilor și serviciilor comercializate, respectiv prestate, se disting creanțe, respectiv datorii, care provin din vânzări-cumpărări de:

- stocuri și servicii;
- imobilizări.

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate. De asemenea, se înregistrează distinct în contabilitate datoriile și creanțele aferente livrărilor de bunuri și servicii pentru care nu s-au întocmit facturi până la sfârșitul lunii.

5.4.2. REDUCERI DE PREȚURI ACORDATE DE CĂTRE FURNIZORI CLIENȚILOR

Reducerile de prețuri care se pot acorda de către furnizori clienților se clasifică astfel:

- reduceri comerciale: *rabatul, remiza, risturnul*;
- reduceri financiare: *scontul.*

- **Rabatul** reprezintă reducerea pe care o poate acorda furnizorul pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate.
- **Remiza** este reducerea pe care o acordă furnizorul pentru considerație față de client; fidelitatea clientului; volumul mare al unor comenzi.
- **Risturnul** este o reducere anuală și globală acordată pentru depășirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor.

Diferența dintre valoarea la preț de vânzare și reducerile comerciale se numește *net comercial.*

- **Scontul** este reducerea de care poate beneficia clientul, dacă acesta își plătește înainte de scadență datoria.

Suma rezultată în urma deducerii scontului reprezintă *netul financiar.*

Trebuie menționat faptul că aceste reduceri trebuie convenite între părți și stipulate ca și clauze contractuale.

Metodologia de calcul a reducerilor:

- reducerile comerciale premerg reducerile financiare;
- reducerile se aplică asupra netului anterior;
- se operează întâi rabaturile, apoi remizele;

Scanned with OKEN Scanner

- facturile care conțin reduceri comerciale se înregistrează în contabilitate la valoarea netă comercială. În schimb, sconturile primite de la furnizori se înregistrează la venituri financiare, iar sconturile acordate, la cheltuieli financiare.

Potrivit legislației în vigoare, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de către furnizori direct clienților nu se cuprind în *baza de impozitare* a taxei pe valoarea adăugată[1].

Dacă clientul nu achită datoria către furnizor până la scadență, furnizorul va pretinde **majorări calculate** în raport cu datoria restantă și cu numărul de zile de întârziere. Cota de majorări trebuie prevăzută în contract.

5.4.3. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu furnizorii se realizează cu ajutorul **grupei 40** *"Furnizori și conturi asimilate"*, care cuprinde următoarele conturi: **401** *"Furnizori"*; **403** *"Efecte de plătit"*; **404** *"Furnizori de imobilizări"*; **405** *"Efecte de plătit pentru imobilizări"*; **408** *"Furnizori-facturi nesosite"*; **409** *"Furnizori-debitori"*.

Contul 401 „Furnizori"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv* utilizat de către clienți, care ține evidența datoriilor față de furnizori pentru achiziționări de bunuri și servicii.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea stocurilor achiziționate de la terți (301, 302, 303, 341, 346, 361, 371, 381) și diferențele de preț aferente, în cazul în care evidența acestora se ține la preț standard (308, 348, 368, 388);

» valoarea materialelor nestocate achiziționate și consumul de energie și apă, incluse direct pe cheltuieli (604, 605);

» valoarea lucrărilor executate și a serviciilor prestate de către terți (611 la 626, 628, 471);

» valoarea materialelor achiziționate și incluse direct pe cheltuieli, în cazul utilizării inventarului intermitent (601, 602, 607, 608);

» TVA înscrisă în facturile furnizorilor (4426, 4428);

» valoarea facturilor primite, în cazul în care au fost evidențiate anterior ca facturi nesosite (408);

» valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire primite de la furnizori (409);

» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

1) Codul fiscal, actualizat, art. 137, alin. (3), lit. a.

Scanned with OKEN Scanner

În **DEBIT** se înregistrează:

» plăţile efectuate către furnizori (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 5411, 5412);
» plăţile efectuate către furnizori din credite bancare (1621 la la 1627);
» valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (403);
» regularizarea avansurilor acordate anterior furnizorilor (409);
» diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la achitarea acestora sau la închiderea exerciţiului financiar (765);
» valoarea ambalajelor care circulă în sistem restituire predate furnizorilor (409);
» reţinerea impozitului pe veniturile din salarii şi a fondului de asigurări de sănătate din sumele datorate colaboratorilor (444, 4314);
» sumele nete achitate colaboratorilor (5121, 5124, 5311, 5314);
» sconturile primite de la furnizori (767);
» valoarea produselor cuvenite entităţilor prestatoare ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale (345);
» datoriile prescrise sau anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor la un moment dat.

Contul 403 „Efecte de plătit"

După conţinutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcţia contabilă este un *cont de pasiv,* care ţine evidenţa obligaţiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilete la ordin, cambii etc.).

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (401);
» diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, stabilite la închiderea exerciţiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale (5121, 5124);
» diferenţele favorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, stabilite la decontare sau la închiderea exerciţiului financiar (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 404 „Furnizori de imobilizări"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența datoriilor față de furnizorii de imobilizări necorporale și corporale.

În **CREDIT** se înregistrează:

- » valoarea imobilizărilor facturate, a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate de terți pentru realizarea acestor imobilizări (201, 203, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233);
- » obligația de plată a ratelor de leasing financiar pe baza facturilor emise de locator (167);
- » dobânzi datorate și facturate, în cazul leasingului financiar (1687);
- » TVA înscrisă în facturile furnizorilor de imobilizări (4426, 4428);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

- » plățile efectuate către furnizori (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 5411, 5412);
- » plățile efectuate către furnizori din credite bancare (162);
- » valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (405);
- » regularizarea avansurilor acordate anterior furnizorilor (232, 234);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la achitarea acestora sau la închiderea exercițiului financiar (765);
- » sconturile primite de la furnizori (767);
- » datoriile prescrise sau anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor de imobilizări.

Contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența obligațiilor de plătit furnizorilor de imobilizări pe bază de efecte comerciale (bilete la ordin, cambii etc.).

În **CREDIT** se înregistrează:

- » valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări (404);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, constatate la închiderea exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

- » plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale (5121, 5124);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, constatate la decontare sau la închiderea exercițiului financiar (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 408 „Furnizori - facturi nesosite"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența datoriilor privind aprovizionările de bunuri, lucrări și servicii, pentru care nu s-au primit facturi.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea bunurilor achiziționate, a lucrărilor executate și a serviciilor prestate de către furnizori, pentru care nu s-au primit facturi (301, 302, 303, 361, 371, 381, 4428, 604, 605, 611 la 626, 628);

» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea facturilor sosite (401);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la sfârșitului exercițiului financiar (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.

Contul 4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"
Contul 4092 „Furnizori - debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări"

După conținutul economic sunt *conturi de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența avansurilor acordate furnizorilor de stocuri, lucrări și servicii, precum și ambalajele care circulă în sistem restituire.

În **DEBIT** se înregistrează:

» avansurile achitate furnizorilor (5121, 5124, 5311, 5314);

» valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de către furnizori (401);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În **CREDIT** se înregistrează:

» regularizarea avansurilor cu ocazia plăților, precum și ambalajele restituite furnizorilor (401);

» valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, reținute în stoc (381);

» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, stabilite la decontare sau la sfârșitului exercițiului financiar (665).

SOLDUL debitor al conturilor reprezintă avansurile acordate furnizorilor de stocuri, lucrări și servicii, precum și valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu clienţii se realizează cu ajutorul **grupei 41** *"Clienţi şi conturi asimilate"*, care cuprinde următoarele conturi:

- **411** *"Clienţi"*
  - **4111** *"Clienţi"*
  - **4118** *"Clienţi incerţi sau în litigiu"*
- **413** *"Efecte de primit de la clienţi"*
- **418** *"Clienţi-facturi de întocmit"*
- **419** *"Clienţi-creditori"*.

Contul 4111 „Clienţi"

După conţinutul economic este un *cont de creanţe comerciale*, iar după funcţia contabilă este un *cont de activ* utilizat de către furnizori, care ţine evidenţa creanţelor faţă de clienţi pentru vânzări de bunuri, lucrări şi servicii.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea la preţ de vânzare a bunurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate clienţilor, precum şi TVA aferentă (701 la 708,4427,4428);

» valoarea facturilor întocmite, evidenţiate anterior ca facturi de întocmit (418);

» diferenţele favorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută la închiderea exerciţiului financiar (765);

» valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire predate clienţilor (419)

» valoarea creanţelor reactivate (754, 4427);

» valoarea avansurilor facturate clienţilor (419, 4427);

» veniturile înregistrate în avans sau de realizat (472, 4428);

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea creanţelor încasate de la clienţi (512, 531);

» valoarea cecurilor şi efectelor comerciale depuse la bancă pentru încasare (5113, 413);

» valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire primite de la clienţi (419);

» diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută stabilite la decontare şi la închiderea exerciţiului financiar (665);

» regularizarea avansurilor primite de la clienţi (419);

» creanţele devenite incerte (4118);

» sconturile acordate clienţilor (667).

SOLDUL debitor al contului reprezintă creanţele faţă de clienţi.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4118 „Clienți incerți sau în litigiu"

După conținutul economic este un *cont de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența creanțelor incerte.

În **DEBIT** se înregistrează:

» creanțele față de clienții care se dovedesc rău platnici, dubioși, incerți sau litigioși (4111);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor incerte în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele încasate de la clienți (5121, 5124, 5311, 5314);

» pierderile din creanțe incerte (654, 4427);

» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor incerte în valută, stabilite la decontare sau la sfârșitului exercițiului financiar (665).

SOLDUL debitor al contului reprezintă creanțele față de clienți incerți sau în litigiu.

Contul 413 „Efecte de primit de la clienți""

După conținutul economic este un *cont de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența creanțelor de încasat, pe bază de efecte comerciale (bilete la ordin, cambii etc.).

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea acceptată a efectelor comerciale (4111);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de încasat, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele încasate de la clienți pe bază de efecte comerciale (5121, 5124);

» efectele comerciale primite de la clienți (5113);

» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale stabilite la primire, la decontare sau la închiderea exercițiului financiar (665).

SOLDUL debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 418 „Clienți - facturi de întocmit"

După conținutul economic este un *cont de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența decontărilor cu clienții pentru livrările de bunuri, lucrări și servicii pentru care nu s-au întocmit facturi.

În **DEBIT** se înregistrează:

- » valoarea livrărilor de bunuri, lucrări și servicii pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv TVA aferentă (701 la 708, 4428);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În **CREDIT** se înregistrează:

- » valoarea facturilor întocmite (4111);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută stabilite la decontare și la sfârșitul exercițiului financiar (665).

SOLDUL debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul 419 „Clienți-creditori"

După conținutul economic este un *cont de datorii comerciale*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența avansurilor încasate de la clienți, precum și a ambalajelor care circulă în sistem de restituire.

În **CREDIT** se înregistrează:

- » avansurile primite de la clienți (5121, 5124, 5311, 5314);
- » avansurile facturate clienților (4111);
- » valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (4111);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

- » decontarea avansurilor încasate de la clienți (4111);
- » valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire primite de la clienți (4111) sau nerestituite de către clienți (708);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, stabilite la decontare sau la sfârșitului exercițiului financiar (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă avansurile primite de la clienți, precum și valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire.

Scanned with OKEN Scanner

5.4.4. OPERAȚII PRIVIND DATORIILE ȘI CREANȚELE COMERCIALE

✓ LIVRĂRI-CUMPĂRĂRI DE BUNURI ȘI SERVICII PE CREDIT COMERCIAL CLASIC

1. Entitatea "A" livrează entității "B" semifabricate (pentru furnizor), respectiv materii prime (pentru client) la prețul de 1.000 lei plus TVA, factura încasându-se ulterior cu ordin de plată. Prețul de înregistrare la furnizor a semifabricatelor livrate este de 600 lei.

a) **Înregistrările din contabilitatea furnizorului (entitatea "A"):**

- Livrarea semifabricatelor pe bază de factură fiscală:

4111		Clienți		1.190	
	702		Venituri din vânzarea semifabricatelor		1.000
	4427		TVA colectată		190

- Descărcarea gestiunii de semifabricatele vândute:

711		Variația stocurilor		600	
	341		Semifabricate		600

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei		1.190	
	4111		Clienți		1.190

b) **Înregistrările din contabilitatea clientului (entitatea "B"):**

- Achiziționarea materiilor prime:

301		Materii prime		1.000	
4426		TVA deductibilă		190	
	401		Furnizori		1.190

- Achitarea datoriei:

401		Furnizori		1.190	
	5121		Conturi la bănci în lei		1.190

✓ LIVRĂRI-CUMPĂRĂRI PE CREDIT COMERCIAL CAMBIAL

1. Entitatea "A" livrează pe bază de factură entității "B" produse finite (pentru furnizor), respectiv materiale auxiliare (pentru client) la prețul de 5.000 lei plus TVA. Furnizorul acceptă decontarea pe baza unui bilet la ordin întocmit de client. După primirea efectului comercial, furnizorul îl depune la bancă și se încasează la scadență. Prețul de înregistrare la furnizor al produselor finite livrate este de 3.000 lei.

a) **Înregistrările din contabilitatea furnizorului (entității "A"):**

- Livrarea produselor finite pe bază de factură fiscală:

4111		Clienți		5.950	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		5.000
	4427		TVA colectată		950

Scanned with OKEN Scanner

- Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711		Variația stocurilor		3.000	
	345	Produse finite			3.000

- Acceptarea biletului la ordin:

413		Efecte de primit de la clienți		5.950	
	4111	Clienți			5.950

- Primirea efectului comercial și depunerea acestuia la bancă pentru încasare:

5113		Efecte de încasat		5.950	
	413	Efecte de primit de la clienți			5.950

- Încasarea efectului comercial la scadență:

5121		Conturi la bănci în lei		5.950	
	5113	Efecte de încasat			5.950

b) **Înregistrările din contabilitatea clientului (entității "B"):**

- Achiziționarea materialelor auxiliare:

3021		Materiale auxiliare		5.000	
4426		TVA deductibilă		950	
	401	Furnizori			5.950

- Emiterea biletului la ordin:

401		Furnizori		5.950	
	403	Efecte de plătit			5.950

- Achitarea efectului comercial:

403		Efecte de plătit		5.950	
	5121	Conturi la bănci în lei			5.950

✓ LIVRĂRI-CUMPĂRĂRI DE BUNURI ȘI SERVICII PENTRU CARE NU S-AU ÎNTOCMIT FACTURI

Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data livrării, fără a depăși finele lunii în care a avut loc livrarea.[2]

1. Entitatea economică "A" livrează entității "B", pe bază de aviz de însoțire a mărfii, produse finite (pentru furnizor), respectiv piese de schimb (pentru client) la prețul de 500 lei plus TVA. Ulterior, se întocmește, se trimite și se decontează factura prin bancă. Prețul de înregistrare la furnizor al produselor finite livrate este de 300 lei.

a) **Înregistrările din contabilitatea furnizorului (entității "A"):**

2) Codul fiscal, actualizat, art. 155, alin. (3).

Scanned with OKEN Scanner

- Livrarea produselor finite pe bază de aviz de însoţire a mărfii:

418		Clienţi-facturi de întocmit		595	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			500
	4428	TVA neexigibilă			95

- Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711		Variaţia stocurilor		300	
	345	Produse finite			300

- Emiterea facturii fiscale:

4111		Clienţi		595	
	418	Clienţi-facturi de întocmit			595
4428		TVA neexigibilă		95	
	4427	TVA colectată			95

- Încasarea creanţei:

5121		Conturi la bănci în lei		595	
	4111	Clienţi			595

b) **Înregistrările din contabilitatea clientului (entităţii "B"):**

- Achiziţionarea pieselor de schimb pe baza avizului de însoţire a mărfii:

3024		Piese de schimb		500	
4428		TVA neexigibilă		95	
	408	Furnizori-facturi nesosite			595

- Primirea facturii fiscale:

408		Furnizori-facturi nesosite		595	
	401	Furnizori			595
4426		TVA deductibilă		95	
	4428	TVA neexigibilă			95

- Achitarea datoriei:

401		Furnizori		595	
	5121	Conturi la bănci în lei			595

✓ AVANSURI ACORDATE FURNIZORILOR DE CĂTRE CLIENŢI

Dacă plata pentru operaţiunile impozabile se efectuează înaintea livrării bunurilor sau prestării serviciilor, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăşi finele lunii în care a avut loc încasarea.

Regularizarea facturilor fiscale emise pentru avansuri încasate se realizează prin stornarea facturii de avans, la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea

Scanned with OKEN Scanner

integrală a livrării de bunuri sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri sau prestării de servicii[3].

1. Conform contractului, clientul acordă furnizorului un avans cu ordin de plată în sumă de 119 lei, iar în termen de trei zile furnizorul emite și trimite factura aferentă avansului primit.

Ulterior, furnizorul livrează clientului mărfuri, respectiv materiale pentru ambalat în valoare de 500 lei plus TVA. Prețul de înregistrare la furnizor al mărfurilor este de 300 lei. Decontarea facturii se face prin bancă, ținându-se seama de avansul acordat anterior.

a) Înregistrările din contabilitatea clientului (entității "B")

- Acordarea avansului:

409		Furnizori-debitori		119	
	5121	Conturi la bănci în lei			119

- Primirea facturii privind avansul acordat și înregistrarea TVA aferentă avansului:

4426		TVA deductibilă	(119 x 19 : 119)	19	
	409	Furnizori-debitori			19

Notă: Dacă factura se întocmește în momentul acordării avansului:

409		Furnizori-debitori		100	
4426		TVA deductibilă		19	
	5121	Conturi la bănci în lei			119

- Achiziționarea materialelor pentru ambalat:

3023		Materiale pentru ambalat		500	
4426		TVA deductibilă		95	
	401	Furnizori			595

- Achitarea datoriei, mai puțin avansul acordat anterior: (595 - 119 = 476 lei)

401		Furnizori		476	
	5121	Conturi la bănci în lei			476

- Regularizarea avansului acordat anterior, conform facturii de stornare:

401		Furnizori		119	
	409	Furnizori-debitori	(119 - 19)		100
	4426	TVA deductibilă			19

sau

401		Furnizori		119	
4426		TVA deductibilă		19	
	409	Furnizori-debitori			100

sau

3) Norme de aplicare a Codului fiscal, actualizat, Titlul VI, Cap. XIII, pct. 61.

Scanned with OKEN Scanner

409		Furnizori-debitori	100		
4426		TVA deductibilă	19		
	401	Furnizori			119

b) Înregistrările din contabilitatea furnizorului (entităţii "A")

- Încasarea avansului de la client:

5121		Conturi la bănci în lei	119		
	419	Clienţi-creditori			119

- Emiterea facturii privind avansul primit şi înregistrarea TVA aferentă avansului:

419		Clienţi-creditori	19		
	4427	TVA colectată (119 x 19 : 119)			19

Notă: Dacă factura se întocmeşte în momentul primirii avansului:

5121		Conturi la bănci în lei	119		
	419	Clienţi-creditori			100
	4427	TVA colectată			19

- Livrarea mărfurilor pe bază de factură fiscală:

4111		Clienţi	595		
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			500
	4427	TVA colectată			95

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607		Cheltuieli privind mărfurile	300		
	371	Mărfuri			300

- Încasarea creanţei, mai puţin avansul primit anterior: (595 - 119 = 476)

5121		Conturi la bănci în lei	476		
	4111	Clienţi			476

- Regularizarea avansului primit anterior, conform facturii de stornare:

419		Clienţi-creditori	100		
4427		TVA colectată	19		
	4111	Clienţi			119

sau

419		Clienţi-creditori	100		
	4111	Clienţi			119
	4427	TVA colectată			19

sau

4111		Clienţi	119		
	419	Clienţi-creditori			119
	4427	TVA colectată			19

Scanned with OKEN Scanner

✓ CREANȚE EXTERNE AFERENTE EXPORTULUI DE BUNURI ȘI SERVICII

Exportul de bunuri și servicii este o operațiune scutită de TVA, cu drept de deducere.

1. Se exportă produse finite în valoare de 10.000 euro, la cursul de 3,60 lei/euro. Decontarea se face la cursul de 3,70 lei/euro. Exportatorul a înregistrat produsele livrate la prețul de 25.000 lei.

- Livrarea produselor finite pe bază de factură fiscală: (10.000 x 3,60 = 36.000)

4111		Clienți		36.000	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		36.000

- Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711		Variația stocurilor		25.000	
	345		Produse finite		25.000

- Încasarea creanței externe:
  - valoarea actuală a creanței: 10.000 x 3,70 = 37.000 lei
  - valoarea nominală a creanței: 10.000 x 3,60 = 36.000 lei
  - venituri din diferențe de curs valutar: 1.000 lei

5124		Conturi la bănci în valută		37.000	
	4111		Clienți		36.000
	765		Venituri din diferențe de curs valutar		1.000

✓ DATORII EXTERNE AFERENTE IMPORTULUI DE BUNURI ȘI SERVICII

1. Se importă materii prime în valoare de 5.000 euro, la cursul de 3,60 lei/euro. Decontarea se face la cursul de 3,70 lei/euro. TVA se achită prin bancă.

- Achiziționarea materiilor prime: (5.000 x 3,70 = 18.000 lei)

301		Materii prime		18.000	
	401		Furnizori		18.000

- Achitarea TVA aferente materiilor prime importate: (18.000 x 19% = 3.420 lei)

4426		TVA deductibilă		3.420	
	5121		Conturi la bănci în lei		3.420

- Achitarea datoriei externe:
  - valoarea actuală a datoriei: 5.000 x 3,70 = 18.500 lei
  - valoarea nominală a datoriei: 5.000 x 3,60 = 18.000 lei
  - cheltuieli din diferențe de curs valutar: 500 lei

401		Furnizori		18.000	
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar		500	
	5124		Conturi la bănci în valută		18.500

Scanned with OKEN Scanner

✓ REDUCERI ACORDATE DE CĂTRE FURNIZOR CLIENTULUI

1. Furnizorul livrează clientului produse finite, respectiv combustibili (pentru client) la prețul de vânzare de 2.000 lei plus TVA. Pe factură se înregistrează următoarele reduceri : un rabat de 5% și o remiză de 10%. Ulterior, furnizorul acordă clientului un scont de 2% pentru achitarea prin bancă a facturii înainte de scadența înscrisă în contract. Prețul de înregistrare la furnizor al produselor livrate este de 1.200 lei.

- Rabatul : 2.000 x 5% = 100 lei
- Valoarea produselor după deducerea rabatului : 1.900 lei
- Remiza: 1.900 x 10% =190 lei
- Valoarea produselor după deducerea remizei: 1.710 lei
- TVA calculată la ultimul net: 1.710 x 19% = 325 lei
- Totalul facturii : 1.710 + 325 = 2.035 lei
- Reducere financiară brută (scont): 2.035 x 2% = 40,70 lei

a) Înregistrările din contabilitatea furnizorului:

- Livrarea produselor finite pe bază de factură fiscală înregistrate la ultimul net:

4111		Clienți	2.035		
	701	Venituri din vânzarea produselor finite		1.710	
	4427	TVA colectată		325	

- Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711		Variația stocurilor	1.200	
	345	Produse finite		1.200

- Încasarea facturii, mai puțin scontul acordat:

5121		Conturi la bănci în lei (2.035 - 40,70)	1.994,30	
667		Cheltuieli privind sconturile acordate	40,70	
	4111	Clienți		2.035

Notă: Scontul nu intră în baza de impozitare. Ca urmare, furnizorul trebuie să întocmească o factură privind regularizarea TVA aferentă scontului: (40,70 x 19 : 119 = 6 lei)

667		Cheltuieli privind sconturile acordate	6	
	4427	TVA colectată		6

b) Înregistrările din contabilitatea clientului:

- Achiziționarea combustibilului, conform facturii înregistrate la ultimul net:

3022		Combustibili	1.710	
4426		TVA deductibilă	325	
	401	Furnizori		2.035

- Achitarea facturii, mai puțin scontul primit:

401		Furnizori	2.035	
	5121	Conturi la bănci în lei (2.034,90 - 40,70)		1.994,30
	767	Venituri din sconturi obținute		40,70

Scanned with OKEN Scanner

- Regularizarea TVA aferentă scontului, conform facturii primite de la furnizor:

4426		TVA deductibilă	6		
	767	Venituri din sconturi obţinute			6

✓ CREANŢE INCERTE

Se înregistrează distinct în contabilitate valorile neîncasate în termen de la clienţii deveniţi incerţi, dubioşi, rău platnici, acţionaţi în justiţie. Separarea creanţei incerte de restul creanţelor se face fie în momentul în care a expirat termenul contractual de încasare a creanţei comerciale, fie în momentul în care apare incertitudinea încasării creanţei datorită incapacităţii de plată sau stării de insolvabilitate a clientului.

Dacă creanţa nu se mai poate încasa din cauza falimentului clientului, este permisă ajustarea bazei de impozitare a TVA începând cu data de la care se declară falimentul.[4]

1. Se livrează produse finite în sumă de 1.000 plus TVA, la preţ de vânzare, care au fost înregistrate în contabilitate la costul de producţie de 400 lei. Ulterior, creanţa nu se mai poate încasa din cauza insolvabilităţii clientului.

- Livrarea produselor finite pe bază de factură fiscală:

4111		Clienţi	1.190	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite		1.000
	4427	TVA colectată		190

- Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711		Variaţia stocurilor	400	
	345	Produse finite		400

- Separarea creanţei incerte:

4118		Clienţi incerţi sau în litigiu	1.190	
	4111	Clienţi		1.190

- Constituirea unei ajustări pentru deprecierea creanţelor:

6814		Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea activelor circulante	1.000	
	491	Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi		1.000

- Scoaterea din activ a creanţei incerte:

654		Pierderi din creanţe şi debitori diverşi	1.000	
4427		TVA colectata	190	
	4118	Clienţi incerţi sau în litigiu		1.190

- Anularea ajustării pentru deprecierea creanţelor:

491		Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi	1.000	
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante		1.000

4) Codul fiscal, actualizat, art. 138, lit. d.

Scanned with OKEN Scanner

5.5. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL ȘI CU BUGETELE DE ASIGURĂRI ȘI PROTECȚIE SOCIALĂ

5.5.1. STRUCTURA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR PRIVIND PERSONALUL ȘI BUGETELE DE ASIGURĂRI ȘI PROTECȚIE SOCIALE

Alături de resursele materiale, forța de muncă reprezintă un factor principal în producerea de bunuri și prestarea de servicii din cadrul entităților economice. În schimbul muncii depuse, personalul angajat primește un salariu, care se stabilește prin negocieri între angajator și salariați, reprezentați de sindicate. În urma negocierilor se încheie contracte colective și individuale de muncă, prin care personalul se obligă să efectueze activitățile prevăzute în contract, iar angajatorul se obligă să-i remunereze pentru munca prestată. Atât entitățile care au salariați cu contract de muncă, cât și angajații respectivi trebuie să suporte anumite cheltuieli privind personalul, asigurările și protecția socială.

CHELTUIELI SALARIALE SUPORTATE DE CĂTRE ANGAJATORI

1) **Fondul de salarii** - reprezintă totalitatea salariilor brute suportate de angajator.

Salariul brut cuprinde următoarele elemente:

a) **Salariul de încadrare** - care se stabilește prin negocieri colective sau individuale între patronat și salariați sau reprezentații acestora. **Salariul de bază** se acordă în raport cu timpul lucrat și poate fi egal sau mai mic în raport cu salariul de încadrare.

Începând cu data de 01.01.2006, salariul de bază minim brut pe țară garantat la plată este de 330 lei.[5]

b) **Sporurile** - se acordă în următoarele cazuri:

- *pentru condiții deosebite de muncă:* grele, periculoase, nocive, penibile, izolare, stres etc.
- *pentru munca suplimentară:* se acordă un spor de minimum 75% din salariul de bază;
- *pentru munca suplimentară* efectuată *în zilele de repaus săptămânal* sau *în zilele de sărbători legale:* se acordă un spor de 100% din salariul de bază;
- *pentru lucrul în timpul nopții:* se acordă un spor de 15% din salariul de bază;
- *pentru vechime în muncă:* se acordă minimum 5% pentru 3 ani vechime și maximum 25% la o vechime de peste 20 de ani, din salariul de bază;
- *pentru exercitarea unei funcții suplimentare;*
- *pentru folosirea unei limbi străine,* dacă aceasta nu este cuprinsă în obligațiile postului.[6]

5) H.G. nr. 176/22.12.2005 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată.
6) Contractul colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2005-2006, nr. 2001/31.01.2005.

Scanned with OKEN Scanner

c) Adaosurile - la salariul de bază sunt:

- adaosul de acord;
- premiile acordate din fondul de premiere;
- primele de vacanță și de sărbători.

d) Indexările - reprezintă suma rezultată din aplicarea unor procente la salariul de bază, ca urmare a creșterii prețurilor.

e) Indemnizațiile pentru concediile de odihnă

Dreptul la concediul de odihnă anual plătit este garantat tuturor salariaților. Durata minimă a concediului de odihnă anual este de 20 de zile lucrătoare și se acordă proporțional cu activitatea prestată într-un an calendaristic.

Efectuarea concediului în anul următor este permisă numai în cazurile expres prevăzute de lege sau în cazurile prevăzute în contractul colectiv de muncă. Angajatorul este obligat să stabilească programarea concediilor astfel încât fiecare salariat să efectueze într-un an calendaristic cel puțin 15 zile lucrătoare de concediu neîntrerupt.

Compensarea în bani a concediului de odihnă neefectuat este permisă numai în cazul încetării contractului individual de muncă.

Cuantumul indemnizației se stabilește astfel:

salariul mediu zilnic x numărul de zile lucrătoare din concediu

salariul mediu zilnic se stabilește prin raportarea drepturilor salariale din ultimele 3 luni, anterioare celei în care se efectuează concediul, la numărul de zile lucrătoare din cele 3 luni.

Drepturile salariale luate în calcul includ salariul de bază la care se adaugă indemnizațiile și sporurile cu caracter permanent, prevăzute prin contractul individual de muncă.[7]

Indemnizația se achită cu cel puțin 5 zile înaintea plecării în concediu.

f) Indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii.

g) Avantajele în natură - constituie o parte a salariului stabilită sub formă de bunuri sau servicii.

Alte drepturi de personal:

- participarea salariaților la profit;
- tichetele de masă acordate conform legii.

2) Contribuția entității la asigurările sociale (CAS) - care, în funcție de ramura de activitate, se calculează în următoarele cote, luându-se ca bază de calcul fondul de salarii realizat:

- 19,75 % pentru condiții normale de muncă;
- 24,75 % pentru condiții deosebite de muncă;
- 29,75 % pentru condiții speciale de muncă.[8]

7) Codul muncii, art. 139 - 148, modificat și completat prin O.U.G. nr. 65/2005.
8) Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2006, nr. 380/15.12.2005, art. 21-22.

Scanned with OKEN Scanner

3) Contribuția entității la fondul de șomaj (CFS)- care se calculează în cotă de 2,5% din fondul brut de salarii în care se includ și indemnizațiile pentru incapacitate de muncă suportate de angajator.[9]

4) Contribuția entității la fondul de asigurări de sănătate (CASS) - calculată în cotă de 7% din fondul de salarii realizat în care se includ și indemnizațiile pentru incapacitate de muncă suportate de angajator.

5) Contribuția pentru concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate - calculată în cotă de 0,75% din fondul de salarii realizat, din care se vor suporta indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.[10]

6) Contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale - se datorează de către angajatori, în cote stabilite de la 0,5% la 4% aplicate asupra fondului de salarii brut lunar, în funcție de clasa de risc în care se încadrează activitatea economică principală.[11]

7) Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă - calculat astfel: 0,75% din fondul de salarii realizat pentru completarea carnetelor de muncă sau 0,25% din fondul de salarii realizat pentru verificarea și certificarea legalității înregistrărilor.

Entitățile econimice cu capital de stat sau privat pot efectua anual, în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, cheltuieli sociale care sunt deductibile fiscal, având ca destinații principale:

- Funcționarea corespunzătoare a unor activități sau subunități aflate în administrarea entităților economice, cum ar fi: grădinițe, creșe, dispensare, cabinete medicale, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, școli.
- Acoperirea a cheltuielilor ocazionate de cadourile în bani sau în natură acordate salariatelor sau copiilor salariaților.
- Acoperirea parțială a cheltuielilor ocazionate de transportul salariaților la și de la locul de muncă.
- Acoperirea parțială a cheltuielilor privind biletele de tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora.
- Acordarea de ajutoare unor salariați care au suferit pierderi în gospodăriile proprii, ca urmare a unor calamități naturale.
- Acordarea de ajutoare pentru naștere, înmormântare sau pentru acoperirea unei părți din cheltuieli în cazul unor boli grave sau incurabile[12].

9) Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2006, nr. 380/15.12.2005, art. 21-22.
10) O.U.G. nr. 158/17.11.2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.
11) OUG nr. 129/9.12.2004 pentru modificarea Legii nr. 346/2002, aprobată prin Legea nr. 57/21.03.2005
12) Codul fiscal, actualizat, art. 21, alin. (3), lit. c.

Scanned with OKEN Scanner

REȚINERI DIN SALARII SUPORTATE DE CĂTRE ANGAJAȚI

Angajatorii au obligația legală de a reține din salariile datorate personalului angajat cu contract de muncă următoarele sume:

1) Contribuția personalului la asigurările sociale - se calculează în cotă de 9,5% din salariul brut, în care se includ salariul de încadrare și sporurile reglementate prin lege sau prevăzute în Contractul colectiv de muncă. Baza de calcul nu poate depăși cinci salarii medii brute pe economie.

Pentru beneficiarii indemnizațiilor de asigurări sociale de sănătate, CAS 9,5% se calculează având la bază un salariu de bază minim pe țară și se reține din indemnizațiile brute.

2) Contribuția personalului la fondul de șomaj - se calculează în cotă de 1 % din salariul de bază.

3) Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate - care se calculează în cotă de 6,5% din salariul brut.

Contribuția lunară pentru persoanele aflate în concediul de risc maternal se stabilește prin aplicarea cotei de 6,5% asupra sumei reprezentând valoarea unui salariu minim brut pe țară.[13]

4) Impozitul pe salarii - stabilit în cotă unică, de 16%, având ca bază de calcul salariul impozabil.

5) Alte reținere datorate terților: rate, chirii, imputații, amenzi, popriri, pensii alimentare etc; aceste reținere se efectuează numai pe baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

Achitarea drepturilor salariale se face, de regulă, astfel :

- avansul (chenzina I), după data de 15 a lunii curente, în cotă de 40-45% din salariul de încadrare;
- restul de plată (chenzina a II-a), după data de unu a lunii următoare.

13) OMFP nr. 221/04.11.2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contribuția de asigurările sociale de sănătate.

Scanned with OKEN Scanner

CONCEDIILE ȘI INDEMNIZAȚIILE DE ASIGURĂRI SOCIALE DE SĂNĂTATE

Potrivit reglementărilor actuale, salariații pot beneficia de următoarele drepturi privind asigurările sociale de sănătate[14]:

- Concedii medicale și indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă, cauzată de boli obișnuite sau accidente în afara muncii.
- Concedii medicale și indemnizații pentru maternitate.
- Concedii medicale și indemnizații pentru îngrijirea copilului bolnav.
- Concedii medicale și indemnizații de risc maternal.
- Concedii medicale și indemnizații pentru prevenirea îmbolnăvirilor și recuperarea capacității de muncă, exclusiv pentru situațiile rezultate ca urmare a unor accidente de muncă sau boli profesionale.

Stagiul minim pentru acordarea concediilor și indemnizațiilor sociale de sănătate este de 6 luni realizate în ultimele 12 luni anterioare lunii pentru care se acordă concediul medical.
Se asimilează stagiului de cotizare perioadele în care asiguratul:

- a beneficiat de concediu și indemnizație de asigurări sociale de sănătate;
- a urmat cursurile de zi ale învățământului universitar, cu condiția absolvirii acestora;
- a beneficiat de asigurare fără plata contribuției (persoane fără venituri, aflate în întreținerea unei persoane asigurate, persoane cu handicap fără venituri);
- a beneficiat de pensie de invaliditate.

În cazul urgențelor medico-chirurgicale, tuberculozei, bolilor infectocontagioase din grupa A, neoplaziilor și SIDA, precum și în cazul concediilor de risc maternal, nu este necesară îndeplinirea condițiilor privind stagiul minim de cotizare.

Din duratele de acordare a concediilor medicale, exprimate în zile calendaristice, se plătesc zilele lucrătoare.

Calculul și plata indemnizațiilor de asigurări sociale de sănătate se face pe baza *"Certificatului de concediu medical"*, care constituie document justificativ de plată. Acesta trebuie să fie prezentat plătitorului până cel mai târziu la data de 5 ale lunii următoare celei pentru care a fost acordat concediul.

Pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, beneficiarii datorează contribuția individuală de asigurări sociale (CAS 9,5%), care are ca bază de calcul salariul de bază minim brut pe țară.

1) Concediul și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă - se plătește atât din fondul de salarii, cât și din bugetul asigurărilor sociale de sănătate.

Se suportă de către angajator astfel:

- dacă entitatea are până la 20 de salariați: din prima zi până în a 7-a zi;
- dacă entitatea are între 21 și 100 de salariați: din prima zi până în a 12-a zi;
- dacă entitatea are peste 100 de salariați: din prima zi până în a 17-a zi.

14) O.U.G. nr. 158/17.11.2005 privind concediile medicale și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.

Scanned with OKEN Scanner

Durata maximă de acordare este de 183 de zile pe an, cu următoarele excepții:

- un an în ultimii doi ani, pentru tuberculoză pulmonară și extrapulmonară și pentru unele boli cardiovasculare;
- un an și jumătate în ultimii doi ani, pentru tuberculoză pulmonară operată, meningeală, peritoneală, urogenitală, pentru SIDA și neoplazii.

Cuantumul indemnizației se stabilește astfel:

salariul mediu zilnic din ultimele 6 luni x 75% x numărul de zile lucrătoare din concediu

Salariul mediu zilnic din ultimele 6 luni se calculează astfel: (suma salariilor brute lunare din ultimele 6 luni) : (numărul total de zile lucrătoare din cele 6 luni).

Pentru boli profesionale, accidente de muncă, tuberculoză, SIDA, neoplazii și boli infectocontagioase din grupa A și urgențe medico-chirurgicale, procentul este de 100%.

2) Concediul și indemnizația pentru maternitate - se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de sănătate.

Durata concediului este de 126 de zile calendaristice, din care 63 de zile înainte de naștere (concediu de sarcină) și 63 de zile după naștere (concediu de lehuzie). Cele două concedii se pot compensa între ele, cu condiția ca durata minimă a concediului postnatal să fie de 42 de zile.

Indemnizația se acordă și în cazul în care copilul se naște mort sau moare după naștere.

Cuantumul indemnizației se stabilește astfel:

salariul mediu zilnic din ultimele 6 luni x 85% x numărul de zile lucrătoare din concediu.

3) Concediul și indemnizația de risc maternal. Pentru protecția mamei și a copilului se poate acorda, la cererea salariatei, un concediu de risc maternal, care are o durată maximă de 120 de luni.
Indemnizația se calculează în cotă de 75% din media veniturilor lunare din ultimele 6 luni[15].

4) Concediul și indemnizația pentru îngrijirea copilului bolnav - se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de sănătate.
Indemnizația se acordă pentru îngrijirea copilului bolnav până la vârsta de 7 ani și pentru îngrijirea copilului cu handicap până la vârsta de 18 ani.

Durata concediului este de maximum 45 zile calendaristice pe an, cu excepția cazurilor privind bolile contagioase, intervențiile chirurgicale, imobilizările în gips, neoplazii când durata este stabilită de către medicul curant.

Cuantumul indemnizației se stabilește astfel:

salariul mediu zilnic din ultimele 6 luni x 85% x numărul de zile lucrătoare din concediu.

15) H.G. nr. 537/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor OUG nr. 96/2003 privind protecția maternității la locul de muncă, art. 7 și art. 20.

Scanned with OKEN Scanner

5) Indemnizații pentru prevenirea îmbolnăvirilor și recuperarea capacității de muncă.

În acest scop, salariații pot beneficia de următoarele tipuri de indemnizații:

a) Indemnizație pentru reducerea timpului de lucru cu o pătrime din durata normală - se acordă salariaților dacă, din motive de sănătate, nu mai pot realiza durata normală de muncă;

b) Indemnizație de carantină - se acordă asiguraților cărora li se interzice continuarea activității din cauza unor boli contagioase;

c) Tratament balnear - se desfășoară în conformitate cu programul de recuperare întocmit de către medicul curant, cu avizul medicului expert al asigurărilor sociale.

Aceste indemnizații se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat.

Cuantumul indemnizațiilor pentru prevenirea îmbolnăvirilor și recuperarea capacității de muncă se stabilește astfel:

- pentru cazul a) : diferența dintre media veniturilor brute din ultimele 6 luni și venitul brut lunar obținut în noile condiții;
- pentru cazul b): (salariul mediu zilnic din ultimele 6 luni x 75% x numărul de zile lucrătoare din concediu.

6) Concediul și indemnizația pentru creșterea copilului

Beneficiază de concediu și indemnizație pentru creșterea copilului:

- oricare dintre părinții copilului;
- persoana care a adoptat copilul;
- persoana care a fost numită tutore.

Beneficiază de indemnizația pentru creșterea copilului, persoanele care, în ultimul an anterior datei nașterii copilului, au realizat timp de 12 luni venituri profesionale supuse impozitului pe venit.

Se asimilează stagiului de cotizare și perioadele în care s-a beneficiat de indemnizații de șomaj sau de asigurări sociale, precum și perioadele în care s-au urmat cursurile de zi ale învățământului universitar, dacă acestea s-au absolvit cu examen de licență sau de diplomă.

Concediul și indemnizația pentru creșterea copilului se acordă pentru fiecare dintre primele 3 nașteri sau pentru primii 3 copii aflați în îngrijire.

Cuantumul indemnizației de creștere a copilului este următorul:

- începând cu data de 01.01.2006 : 800 lei;
- începând cu data de 01.01.2007 : 600 lei;

Dacă în perioada concediului de îngrijire a copilului, persoanele beneficiază de venituri profesionale supuse impozitului pe venit, plata indemnizației se suspendă, dar se acordă o indemnizație în sumă de:

- 300 lei, începând cu data de 01.01.2006;
- 100 lei, începând cu data de 01.01.2007.

Scanned with OKEN Scanner

Indemnizațiile se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat și se plătesc de către primării.[16]

8) Alte concedii plătite. Legislația actuală prevede acordarea și a altor concedii plătite, precum cele de mai jos:

Condiții de acordare	Număr de zile
Căsătoria salariatului	5 zile calendaristice
Nașterea sau căsătoria unui copil al salariatului	3 zile calendaristice
Decesul soțului/soției sau al unei rude până la gradul II	3 zile calendaristice
Tatăl copilului nou-născut, dacă solicitarea se face în primele 8 săptămâni de la naștere	5 zile lucrătoare

5.5.2. DETERMINAREA SALARIULUI IMPOZABIL ȘI A IMPOZITULUI PE VENITUL DIN SALARII

DETERMINAREA SALARIULUI IMPOZABIL

Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului. Venitul impozabil din salarii se determină prin deducerea (scăderea) *din venitul brut* a următoarelor sume:

- Contribuțiile personalului la asigurările sociale (9,5%), la fondul de șomaj (1%), la asigurările sociale de sănătate (6,5%);
- Cotizația de sindicat plătită conform legii;
- Contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupaționale, astfel încât la nivelul anului anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 de euro;
- Deducerea personală se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut, pentru funcția de bază, de până la 1.000 lei inclusiv, astfel:
  - 250 lei, pentru salariații care nu au persoane în întreținere;
  - 350 lei, pentru salariații care au o persoană în întreținere;
  - 450 lei, pentru salariații care au 2 persoane în întreținere;
  - 550 lei, pentru salariații care au 3 persoane în întreținere;
  - 650 lei, pentru salariații care au 4 sau mai multe persoane în întreținere;

  Pentru salariații care au venituri brute lunare pentru funcția de bază cuprinse între 1.000 și 3.000 lei, deducerile personale sunt degresive. Nu se acordă deduceri personale pentru salariații care obțin venituri brute lunare mai mari de 3.000 lei.

  Persoana în întreținere poate fi o rudă a salariatului până la gradul al II-lea inclusiv, ale cărei venituri nu depășesc 250 lei lunar.[17]

Dacă din venitul brut din salarii se deduc sumele enumerate mai sus, se obține **salariul impozabil**, care se înmulțește cu *cota unică de impunere* pentru a se determina **impozitul pe salarii**.

16) O.U.G. nr.148/03.11.2005 privind susținerea familiei în vederea creșterii copilului și H.G. nr.1825/22.11.2005 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 148/2005.
17) Codul fiscal, actualizat, art. 56.

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea drepturilor salariale aferente angajaților se poate reprezenta, schematic, astfel:

	1	*Salariu de bază*
+	2	*Sporuri și adaosuri*
+	3	*Indemnizații*
+	4	*Stimulente și premii*
+	5	*Avantaje în natură*
+	6	*Indexări*
=	7	*Salariu brut (1+2+3+4+5+6)*
–	8	*Contribuția personalului la asigurările sociale (salariul brut x 9,5%)*
–	9	*Contribuția personalului la fondul de șomaj (salariu de bază x 1%)*
–	10	*Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate(salariul brut x 6,5%)*
–	11	*Cotizația sindicală*
–	12	*Contribuțiile facultative pentru pensii*
=	13	*Venit net din salarii (7-8-9-10-11-12)*
–	14	*Deducerea personală*
=	15	*Venit impozabil, adică baza de calcul pentru impozit (13-14)*
–	16	*Impozitul pe veniturile din salarii (venitul impozabil x cota unică de impozitare)*
–	17	*Avansuri acordate personalului*
–	18	*Alte reținere datorate terților*
=	19	*Total reținere (8+9+10+11+12+16+17+18)*
=	20	*Rest de plată (7-19)*

Stabilirea drepturilor aferente colaboratorilor cu activitate desfășurată în baza unei convenții civile, încheiate potrivit Codului civil, se poate reprezenta, schematic, astfel:

	1	*Venit brut*
–	2	*Impozit pe venit (Venit brut x 10%)*
–	3	*Avans primit anterior*
–	4	*Alte reținere*
=	5	*Rest de plată (rând 1-2-3-4)*

DETERMINAREA IMPOZITULUI PE VENITUL DIN SALARII

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani sau în natură obținute de către o persoană fizică care desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite în scop personal de către persoana fizică, cum ar fi:[18]

- utilizarea oricărui bun din patrimoniul afacerii, cu excepția deplasării pe distanța dus - întors de la domiciliu la locul de muncă;
- cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;

18) Codul fiscal, actualizat, art. 55, alin. (1), (2), (3).

Scanned with OKEN Scanner

- împrumuturi nerambursabile și diferența favorabilă dintre dobânda preferențială și dobânda de referință a BNR, pentru depozite și credite;
- anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;
- abonamentele și costul convorbirilor telefonice;
- permisele de călătorie pe orice mijloc de transport;
- prime de asigurare plătite de suportator pentru salariații proprii, altele decât cele obligatorii.

Drepturile salariale acordate în natură, precum și avantajele acordate angajaților se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură se vor anexa la *"Statul de salarii"*.

Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și **nu sunt impozabile**:

- sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare și a indemnizației primite pe perioada delegării sau detașării în altă localitate, în interesul serviciului;
- indemnizațiile de instalare acordate o singură dată, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază, la angajarea într-o entitate care nu se află în localitatea de domiciliu;
- compensațiile acordate salariaților disponibilizați ca urmare a concedierilor colective;
- cadourile acordate copiilor minori ai angajaților cu ocazia zilei de 1 Iunie și a sărbătorilor de sfârșit de an, precum și salariatelor cu ocazia zilei de 8 Martie în limita unei anumite sume, care se revizuiește periodic (începând cu 1.01.2005 suma este de 150 lei), pentru fiecare persoană și eveniment;
- contravaloarea echipamentului de protecție și de lucru, precum și alte drepturi de protecție a muncii: medicamente, alimentație, materiale igienico-sanitare etc.
- veniturile din salarii din activitatea de creare de programe informatice;
- veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav și accentuat;
- tichetele de masă și drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților;
- contravaloarea cheltuielilor de deplasare a salariaților între localitatea de domiciliu și localitatea în care se află locul de muncă, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea unei chirii;
- costul abonamentelor și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelelor telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;
- ajutoarele sociale (de naștere, de înmormântare, pentru boli grave sau incurabile, pentru pierderi produse de calamități) acordate de către angajator pentru salariații proprii și prevăzute în contractul de muncă;
- cheltuielile efectuate de către angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților, legate de activitatea desfășurată de aceștia pentru angajator;
- indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, inclusiv indemnizațiile pentru: maternitate, risc maternal, creșterea copilului și îngrijirea

Scanned with OKEN Scanner

copilului bolnav, cu excepția indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă.[19]

Impozitul pe venitul din salarii se reține din veniturile salariale prin metoda stopajului la sursă și este virat la buget de către plătitorii salariilor până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei pentru care se plătesc salariile.

Impozitul pe venitul din salarii se calculează prin aplicarea unei cote unice de impozit asupra venitului impozabil.

Calcularea venitului impozabil se face prin deducerea din venitul brut a următoarelor elemente: *contribuția la asigurările sociale, fondul de șomaj, fondul de asigurări de sănătate, cotizația de sindicat, contribuțiile facultative pentru pensii ocupaționale și deducerile personale.*

Primele de vacanță și indemnizația pentru concediul de odihnă se impozitează cumulat cu veniturile salariale realizate în lunile în care acestea se plătesc.

Următoarele venituri se impozitează prin reținere la sursă cu o cotă de impunere de 10% din venitul brut[20]:

- venituri din vânzarea bunurilor în regim de consignație, altele decât cele din patrimoniul personal;
- venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil;
- venituri din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial;
- venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară.

Plătitorii de salarii vor completa pentru fiecare salariat sau colaborator câte o *fișă fiscală* pe baza căreia se va efectua anual regularizarea impozitului prin stabilirea diferenței dintre impozitul calculat la nivelul anului și impozitul calculat și reținut lunar.

Angajatorul este obligat să păstreze fișele fiscale pe întreaga durată a angajării salariatului și să transmită organului fiscal și angajatului, sub semnătură, câte o copie, pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii februarie a anului următor.[21]

5.5.3. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA SALARIILOR

Documentele primare care stau la baza stabilirii salariilor pentru fiecare angajat în parte se pot grupa astfel:

- Documente privind prezența la lucru și volumul de muncă prestată: *fișă de pontaj, condică de prezență, foaie colectivă de pontaj, carnet de pontaj, situația prezenței și a absențelor;* etc.
- Documente privind producția obținută: *bon de lucru individual, bon de lucru colectiv, raport de producție și salarizare, pontajul lucrărilor manuale, pontajul mecanizatorului* etc.

19) Codul fiscal, actualizat, art. 55, alin. (4), (5), (6).
20) Codul fiscal, actualizat, art. 52.
21) Codul fiscal, actualizat, art. 59.

Scanned with OKEN Scanner

- Documente privind stabilirea salariilor: *stat de salarii pentru angajați, stat de salarii pentru colaboratori, listă de avans chenzinal, listă de indemnizații pentru concediul de odihnă, listă pentru plăți parțiale, desfășurătorul indemnizațiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat, drepturi bănești-chenzina I, drepturi bănești-chenzina a II-a, fișă de evidență a salariilor.*

5.5.4. CONTURI UTILIZATE

Contabilitarea sintetică a decontărilor cu personalul se realizează cu ajutorul **grupei 42** *"Personal și conturi asimilate"*, care cuprinde următoarele conturi de gradul I: **421** *"Personal-salarii datorate"*; **423** *"Personal-ajutoare materiale datorate"*; **424** *"Participarea personalului la profit"*; **425** *"Avansuri acordate personalului"*; **426** *"Drepturi de personal neridicate"*; **427** *"Reținere din salarii datorate terților"*; **428** *"Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul"*.

Contul 421 „Personal - salarii datorate"

După conținutul economic este un *cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența datoriilor față de personal pentru salariile datorate acestuia, inclusiv sporurile, adaosurile, indemnizațiile, avantajele în natură achitate din fondul de salarii.

În **CREDIT** se înregistrează:

» salariile și alte drepturi cuvenite personalului (641).

În **DEBIT** se înregistrează:

» reținerile din salarii reprezentând contribuția personalului la asigurările sociale (4312);

» reținerile din salarii reprezentând contribuția personalului la fondul de asigurări de sănătate (4314);

» reținerile din salarii privind contribuția personalului la fondul de șomaj (4372);

» reținerile din salarii reprezentând impozitul pe veniturile din salarii (444);

» reținerile din salarii reprezentând avansul chenzinal (425);

» reținerile din salarii datorate terților (427);

» salariile nete plătite (5121, 5311);

» drepturile de personal neridicate (426);

» valoarea produselor acordate salariaților ca plată în natură (345).

SOLDUL creditor reprezintă datoriile față de personal privind salariile de plătit.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 423 „Personal- ajutoare materiale datorate"

După conținutul economic este un *cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate.

În **CREDIT** se înregistrează:

» indemnizațiile sociale datorate personalului, suportate de entitate (6458);

» indemnizațiile sociale datorate personalului, suportate din bugetul de asigurări sociale (4311, 4382).

În **DEBIT** se înregistrează:

» reținerile din indemnizații reprezentând contribuția personalului la fondul de asigurări de sănătate (4314), contribuția personalului la fondul de șomaj (4372), impozitul pe veniturile din salarii (444);

» reținerile din indemnizații reprezentând avansul chenzinal (425);

» ajutoarele materiale (indemnizațiile sociale) neridicate (426);

» reținerile din indemnizații datorate terților (427);

» indemnizațiile nete plătite (5121, 5311).

SOLDUL creditor reprezintă datoriile față de personal privind indemnizațiile de plătit.

Contul 424 „Participarea personalului la profit"

După conținutul economic este un *cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența stimulentelor acordate personalului din profitul realizat.

În **CREDIT** se înregistrează:

» stimulentele repartizate personalului din profitul net realizat (117).

În **DEBIT** se înregistrează:

» impozitul pe veniturile din salarii reținut (444);

» stimulentele neridicate (426);

» stimulentele nete plătite (5121, 5311).

SOLDUL creditor reprezintă datoriile față de personal privind stimulentele din profit datorate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 425 „Avansuri acordate personalului"

După conținutul economic este un *cont de creanțe față de personal*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, utilizat pentru evidența avansurilor acordate personalului.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » avansurile achitate personalului (5121, 5311);
- » avansurile neridicate (426);

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele reținute pe statele de salarii (421) sau de ajutoare materiale (423) reprezentând avansuri acordate anterior;

SOLDUL debitor reprezintă avansurile acordate.

Contul 426 „Drepturi de personal neridicate"

După conținutul economic este un *cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența drepturilor de personal neridicate în termenul legal.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele datorate personalului, reprezentând salarii (421), indemnizații sociale (423), stimulente (424), avansuri (425) neridicate la termen.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele achitate personalului (5121, 5311);
- » drepturile de personal neridicate, prescrise (7588).

SOLDUL creditor reprezintă drepturile de personal neridicate.

Contul 427 „Reținere din salarii datorate terților"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența reținerilor și popririlor din salarii, datorate terților.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele reținute personalului, datorate terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate și alte obligații față de terți (421, 423).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele achitate terților, reprezentând reținere și popriri (512, 531).

SOLDUL creditor reprezintă sumele reținute, datorate terților.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"

După conținutul economic este un *cont de datorii salariale pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența altor datorii în legătură cu personalul.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » garanțiile gestionare reținute personalului (421);
- » sumele datorate personalului pentru care nu s-au întocmit state de salarii, inclusiv concediile de odihnă neefectuate până la închiderea exercițiului financiar (641);
- » sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (4382).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele achitate personalului, evidențiate anterior în acest cont (5311);
- » sumele restituite estionarilor reprezentând garanțiile și dobânda aferentă (5311);
- » datoriile prescrise sau anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele reținute, datorate terților.

Contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"

După conținutul economic este un *cont de creanțe față de personal*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, utilizat pentru evidența altor creanțe în legătură cu personalul.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele datorate de personal, reprezentând chirii, avansuri nejustificate, salarii, ajutoare de boală, sporuri și adaosuri necuvenite, imputații și alte debite (4381, 542, 706, 708, 7581, 4427);
- » cota parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal (7588, 4427);
- » valoarea biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor de călătorie și a altor valori acordate personalului (5322, 5323, 5328).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele încasate (5311) sau reținute (421, 423), evidențiate anterior în acest cont;
- » sumele restituite gestionarilor reprezentând garanțiile și dobânda aferentă (5311);
- » datoriile prescrise sau anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate de personal.

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu bugetele de asigurări și protecție socială se realizează cu ajutorul **grupei 43** *"Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate", care cuprinde următoarele conturi:*

- **431** *"Asigurări sociale"* - se desfășoară pe următoarele conturi de gradul II:
  - **4311** *"Contribuția unității la sigurările sociale"*

Scanned with OKEN Scanner

- **4312** *"Contribuția personalului la asigurările sociale"*
- **4313.01** *"Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"*
- **4313.02** *"Contribuția angajatorului pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate"*
- **4314** *"Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate".*

- **437** *"Ajutor de șomaj"* - se desfășoară pe următoarele conturi de gradul II:
  - **4371** *"Contribuția unității la fondul de șomaj"*
  - **4372** *"Contribuția personalului la fondul de șomaj.*
- **438** *"Alte datorii și creanțe sociale"* - se desfășoară pe conturile de gradul II:
  - **4381** *"Alte datorii sociale"*
  - **4382** *"Alte creanțe sociale".*

Contul 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția entității la asigurările sociale.

În **CREDIT** se înregistrează:
» contribuția entității la asigurările sociale (6451).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate asigurărilor sociale (5121);
» indemnizațiile sociale datorate personalului, care se suportă din asigurările sociale (423);
» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate de entitate asigurărilor sociale.

Notă: În cazul în care sumele datorate personalului depășesc contribuția entității la bugetul asigurărilor sociale, diferența urmând a fi recuperată de la acesta, soldul contului 4311 poate fi temporar debitor; în acest caz contul respectiv va funcționa ca un cont bifuncțional.

Contul 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția personalului la asigurările sociale.

În **CREDIT** se înregistrează:
» contribuția personalului la asigurările sociale (421).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate asigurărilor sociale (5121);
» indemnizațiile sociale datorate personalului, care se suportă din asigurările sociale (423);
» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4313.01 „Contribuția angajatorului pentru asig. sociale de sănătate"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția entității la asigurările sociale de sănătate.

În **CREDIT** se înregistrează:
» contribuția entității la asigurările sociale de sănătate(6453).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate asigurărilor sociale de sănătate (5121);
» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale de sănătate.

Contul 4313.02 „Contribuția angajatorului pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența decontărilor privind contribuția angajatorului pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.

În **CREDIT** se înregistrează:
» contribuția entității la indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate (6453).

În **DEBIT** se înregistrează:
» indemnizațiile sociale suportate din contribuția angajatorului (423);
» sumele virate bugetului asigurărilor sociale de sănătate (5121).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate bugetului asigurărilor sociale de sănătate.

Contul 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate.

În **CREDIT** se înregistrează:
» contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate (421, 423).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate asigurărilor sociale de sănătate (5121);
» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale de sănătate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția entității la fondul de șomaj.

În **CREDIT** se înregistrează:
» contribuția entității la ajutorul de șomaj (6452).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate privind contribuția entității la fondul de șomaj (5121);
» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate privind fondul de șomaj.

Contul 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția personalului la fondul de șomaj.

În **CREDIT** se înregistrează:
» contribuția personalului la ajutorul de șomaj (421, 423).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate privind contribuția personalului la fondul de șomaj (5121);
» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă sumele datorate privind fondul de șomaj.

Contul 4381 „Alte datorii sociale"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența altor datorii privind asigurările sociale.

În **CREDIT** se înregistrează:
» sumele privind indemnizațiile sociale achitate în plus personalului(4282).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii (5121);
» datoriile prescrise sau anulate (7588).

SOLDUL creditor reprezintă alte datorii sociale.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4382 „Alte creanțe sociale"

După conținutul economic este un *cont de creanțe*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, utilizat pentru evidența altor creanțe privind asigurările sociale.

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele de încasat de la bugetul asigurărilor sociale, datorate personalului ca indemnizații sociale (4281).

În **CREDIT** se înregistrează:
» sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale, reflectate anterior ca alte creanțe sociale (5121).

SOLDUL creditor reprezintă alte creanțe sociale.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea operațiilor privind salariile, asigurările și protecția socială: **444** *"Impozitul pe venituri de natura salariilor"*, **641** *"Cheltuieli cu salariile personalului"*, **6451** *"Conbtribuția unității la asigurările sociale"*, **6452** *"Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"*, **6453** *"Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"*, **6458** *"Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială"*.

Contul 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"

După conținutul economic este un *cont de datorii fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, utilizat pentru evidența datoriilor privind impozitul pe venituri de natura salariilor, reținut din veniturile salariale și virat bugetului.

În **CREDIT** se înregistrează:
» impozitul pe venituri reținut din veniturile salariale sau din drepturile colaboratorilor (401, 421, 423, 424).

În **DEBIT** se înregistrează:
» impozitul pe venituri de natura salariilor virat bugetului (5121, 5311).

SOLDUL creditor reprezintă datoriile entității privind impozitul pe veniturile de natura salariilor.

Scanned with OKEN Scanner

5.5.5. OPERAȚII PRIVIND DECONTĂRILE CU PERSONALUL ȘI CU BUGETELE DE ASIGURĂRI SOCIALE ȘI PROTECȚIE SOCIALĂ

✓ CALCULAREA CHELTUIELILOR ȘI REȚINERILOR SALARIALE

1. O entitate de desfacere a mărfurilor cu amănuntul are un fond de salarii (salarii de încadrare plus sporuri și adaosuri permanente) în luna mai de 10.000 lei. Cheltuielile salariale suportate de către entitate sunt:

Cheltuieli salariale	Mod de calcul
Fondul de salarii realizat	10.000
Contribuția entității la asigurările sociale	10.000 x 19,75% = 1.975
Contribuția entității la fondul de șomaj	10.000 x 2,5% = 250
Contribuția entității la fondul de asigurări de sănătate	10.000 x 7% = 700
Contribuția entității la indemnizațiile de asigurări de sănătate	10.000 x 0,75% = 75
Contribuția entității pentru accidente de muncă	10.000 x 0,546% = 55
Comisionul datorat ITM	10.000 x 0,75% = 75

2. Un salariat are un salariu de încadrare de 800 lei, la care se adaugă un spor de vechime de 200 lei. La chenzina I angajatul primește un avans de 400 lei, iar la chenzina a II-a i se reține o rată de 50 lei. Salariatul nu are persoane în întreținere. Reținerile din salariu, precum și restul de plată încasat de salariat la chenzina a II-a sunt calculate în tabelul următor:

Rețineri din salariu	Mod de calcul
Salariu brut	800 + 200 = 1.000
Contribuția personalului la asigurările sociale	1.000 x 9,5% = 95
Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	1.000 x 6,5% = 65
Contribuția personalului la fondul de șomaj	800 x 1% = 8
Impozitul (1.000 - 95 - 65 - 8 - 250) x 16%	93
Avans acordat personalului (chenzina I)	400
Alte reținere datorate terților: rate	50
Rest de plată încasat la chenzina a II-a	289

3. Se calculează salariul (venitul) net impozabil, impozitul pe salarii și restul de plată pentru un angajat care are un salariu de încadrare de 900 lei plus un spor de vechime de 100 lei, dacă acesta are în întreținere soția și un copil minor. Cotizația de sindicat este de 2% din salariul brut. La chenzina I a primit un avans de 400 lei, iar la chenzina a II-a i se reține o rată lunară la un credit, de 200 lei.

Salariul de încadrare	1	900
Spor de vechime	2	100
Salariu brut (rând 1+2)	3	1.000
Contribuția la asigurările sociale	4	1.000 x 9,5% = 95
Contribuția la fondul de șomaj	5	900 x 1% = 9
Contribuția la asigurările sociale de sănătate	6	1.000 x 6,5% = 65
Cotizația de sindicat	7	1.000 x 2% = 20
Venit net (rând 3-4-5-6-7)	8	811

Scanned with OKEN Scanner

Deducere personală	9	450
Salariu (venit) impozabil (rând 8-9)	10	361
Impozit pe salarii	11	361 x 16% = 58
Avans primit la chenzina I	12	400
Rată lunară reținută la chenzina a II-a	13	200
Rest de plată (rând 8-11-12-13)	14	153

4. Se calculează indemnizația pentru concediul de odihnă în cazul unui salariat, pe baza următoarelor date:

- Durata concediului de odihnă: 20 zile lucrătoare, începând cu data de 1 iulie.
- Salariul brut lunar din ultimele trei luni, care include sporurile personale: 1.000 lei.
- Nr. de zile lucrătoare din lunile aprilie, mai, iunie: 19 + 22 + 22 = 63 zile.

- Salariul mediu zilnic pe ultimele 3 luni = (1.000 x 3) : 63 = 47,62 lei/zi.
- Indemnizația pentru concediul de odihnă: 47,62 x 20 = 952 lei.

5. Se calculează indemnizația pentru maternitate în cazul unei salariate, pe baza următoarelor date:

- Salariile brute din ultimele 6 luni: 800; 800; 900; 1.000; 1.000; 1.000.
- Nr. total de zile lucrătoare din cele 6 luni: 130 zile.
- Nr. de zile lucrătoare din lună, din concediul de maternitate: 21 zile.

- Salariul mediu zilnic din ultimele 6 luni: (800 x 2 +900 + 1.000 x 3) : 130 = 42,30 lei/zi.
- Indemnizația pentru maternitate: 42,30 x 85% x 21 = 755 lei.

6. Se calculează restul de plată în cazul unui colaborator cu activitate desfășurată în baza unei convenții civile încheiate potrivit Codului civil, pentru un venit de 300 lei. Avansul primit anterior este de 90 lei. Pe statul de salarii i se mai reține o imputație de 40 lei.

Venit brut	1	300
Impozit pe venit	2	300 x 10% = 30
Avans primit anterior	3	90
Imputația reținută pe statul de salarii	4	40
Rest de plată (rând 1-2-3-4)	5	140

Scanned with OKEN Scanner

✓ ÎNTOCMIREA ȘI ÎNREGISTRAREA STATELOR DE SALARII PENTRU PERSONALUL CU CONTRACT DE MUNCĂ

În tabelul de mai jos sunt redate câteva informații mai semnificative privind salariații unei societăți comerciale care își desfășoară activitatea în condiții normale de muncă. Entitatea își desfășoară activitatea în cadrul comerțului cu amănuntul, căreia îi corespunde tariful de risc de 0,546%.

Nr. crt.	Numele și prenumele	Salariul de încadrare	Avans de plată	Sporuri permanente	Persoane întreținute	Rate reținute
0	1	3	4	5	6	7
1.	*MARIAN ILIȘCA*	900	400	100	soțul	200
2.	*SERIA CARMEN*	800	300	-	2 copii	100
3.	*CIUREAN LIANA*	600	200	-	-	-

a) Se întocmește lista de avans chenzinal pe luna iunie 200N pe baza datelor din tabelul de mai sus, în condițiile în care toți salariații au fost prezenți la lucru întreaga lună:

Nr. crt.	Numele și prenumele	Marca	Salariul de încadrare	Timp efectiv (zile)		Avans de plată
				Lucrat	Concediu medical	
0	1	2	3	4	5	6
1.	*MARIAN ILIȘCA*		900	22		400
2.	*SERIA CARMEN*		800	22		300
3.	*CIUREAN LIANA*		600	22		200
	TOTAL		**2.300**			**900**

b) Înregistrarea avansului chenzinal în registrul de casă:

425		Avansuri acordate personalului	900	
	5311	Casa în lei		900

c) Se întocmește statul de salarii și se scriu formulele contabile aferente:

Nume și prenume	Salariu de încadrare	Sporuri	Salariu brut	CAS 9,5%	Fond șomaj 1%	CASS 6,5%	Salar net	Deduceri personale
0	1	2	3	4	5	6	8	9
MARIAN I.	900	100	1.000	95	9	65	831	350
SERIA C.	800	-	800	76	8	52	664	450
CIUREAN L.	600	-	600	57	6	39	498	250
TOTAL	2.300	100	2.400	228	23	156	1993	1.050

Nume și prenume	Salariu impozabil	Impozit	Avans	Alte rețineri	Rest de plată	Semnătura
	11	12	13	14	15	16
MARIAN I.	481	77	400	200	154	
SERIA C.	214	34	300	100	230	
CIUREAN L.	248	40	200	-	258	
TOTAL	943	151	900	300	642	

Scanned with OKEN Scanner

❒ Cheltuieli salariale suportate de către entitate:

- Fondul de salarii realizat:

641	421	Cheltuieli cu salariile personalului Personal - salarii datorate	2.400		2.400

- Contribuția entității la asigurările sociale: 2.400 x 19,75% = 474 lei

6451	4311	Contribuția unității la asigurările sociale Contribuția unității la asigurările sociale	474		474

- Contribuția entității la fondul de șomaj: 2.400 x 2,5% = 60 lei

6452	4371	Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj Contribuția unității la fondul de șomaj	60		60

- Contribuția entității la asigurările sociale de sănătate: 2.400 x 7% = 168 lei

6453	4313.01	Contribuția angajatorului pentru asig sociale de sănătate Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	168		168

- Contribuția entității pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate: 2.400 x 0,75% = 18 lei

6453	4313.02	Contribuția angajatorului pentru asig sociale de sănătate Contribuția angajatorului pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate	18		18

- Contributia entității pentru accidente de muncă și boli profesionale: 2.400 x 0,546% = 13 lei

6458	4381	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială Alte datorii sociale	13		13

- Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă: 2.400 x 0,75% = 18 lei

622	4281	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile Alte datorii în legătură cu personalul	18		18

❒ Reținere din salarii suportate de către salariați

- Contribuția personalului la asigurările sociale:

421	4312	Personal - salarii datorate Contribuția personalului la asigurările sociale	228		228

- Contribuția personalului la fondul de șomaj:

421	4372	Personal - salarii datorate Contribuția personalului la fondul de șomaj	23		23

Scanned with OKEN Scanner

- Contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate:

421	4314	Personal - salarii datorate Contribuția angajaților pt. asig. soc. de sănătate	156		156

- Impozitul pe venituri de natura salariilor:

421	444	Personal - salarii datorate Impozitul pe venituri de natura salariilor	151		151

- Avansuri reținute (chenzina I):

421	425	Personal - salarii datorate Avansuri acordate personalului	900		900

- Alte rețineri (rate):

421	427	Personal - salarii datorate Rețineri din salarii datorate terților	300		300

d) Înregistrarea operațiilor privind achitarea la casierie a restului de plată la chenzina a II-a și virarea cu ordin de plată a datoriilor înregistrate în statul de salarii.

- Achitarea în numerar a chenzinei a II-a:

421	5311	Personal-salarii datorate Casa în lei	642		642

- Achitarea contribuțiilor entității la asigurările sociale:

4311	5121	Contribuția unității la asigurările sociale Conturi la bănci în lei	474		474
4312	5121	Contribuția personalului la asigurările sociale Conturi la bănci în lei	228		228

- Achitarea contribuțiilor la asigurările sociale de sănătate:

4313.01	5121	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate Conturi la bănci în lei	168		168
4313.02	5121	Contribuția angajatorului pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate Conturi la bănci în lei	18		18
4314	5121	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate Conturi la bănci în lei	156		156

- Achitarea fondului de șomaj:

4371	5121	Contribuția unității la fondul de șomaj Conturi la bănci în lei	60		60
4372	5121	Contribuția personalului la fondul de șomaj Conturi la bănci în lei	23		23

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea impozitului pe veniturile din salarii:

444	5121	Impozitul pe venituri de natura salariilor Conturi la bănci în lei	151		151

- Achitarea contribuției pentru accidente de muncă și boli profesionale:

4381	5121	Alte datorii sociale Conturi la bănci în lei	13		13

- Achitarea comisionului către ITM:

4281	5121	Alte datorii în legătură cu personalul Conturi la bănci în lei	18		18

- Achitarea ratelor reținute:

427	5121	Rețineri din salarii datorate terților Conturi la bănci în lei	300		300

✓ ÎNTOCMIREA ȘI ÎNREGISTRAREA STATELOR DE SALARII PRIVIND COLABORATORII

În tabelul de mai jos sunt redate câteva informații mai semnificative privind colaboratorii unei societăți comerciale, care își desfășoară activitatea în baza unei convenții civile încheiate conform Codului civil:

Numele și prenumele	Drepturi bănești	Avans primit	Alte rețineri
MARIAN FLORIN	450	200	-
POPESCU ANDREEA	150	-	-

a) Se întocmește statul de plată pe luna martie 200N:

Nume și prenume	Venit brut	Impozit	Avans	Alte rețineri	Rest de plată	Semnătura
0	1	2	3	4	5	6
Marian Florin	450	45	200	-	205	
Popescu Andreea	150	15	-	-	135	
TOTAL	600	60	200	-	340	

b) Redactarea formulelor contabile aferente statului de plată:

- Venituri brute:

621	401	Cheltuieli cu colaboratorii Furnizori	600		600

- Impozit:

401	444	Furnizori Impozitul pe venituri de natura salariilor	60		60

Scanned with OKEN Scanner

- Avans:

401		Furnizori	200		
	425	Avansuri acordate personalului		200	

c) Redactarea formulelor contabile referitoare la plata datoriilor privind colaboratorii:

- Achitarea în numerar a restului de plată:

401		Furnizori	340		
	5311	Casa în lei		340	

- Achitarea impozitului:

444		Impozitul pe venituri de natura salariilor	60		
	5121	Conturi la bănci în lei		60	

✓ ÎNTOCMIREA ȘI ÎNREGISTRAREA STATELOR DE SALARII PRIVIND INDEMNIZAȚIILE PENTRU INCAPACITATE TEMPORARĂ DE MUNCĂ

a) Se întocmește statul de indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă, pentru boală obișnuită în cazul unui salariat, pe baza următoarelor date.

- Salariile brute din ultimele 6 luni anterioare lunii în care s-a acordat concediul medical: 800; 800; 800; 900; 900; 1.000 lei
- Nr. total de zile lucrătoare din cele 6 luni: 130 zile.
- Nr. de zile lucrătoare din luna în care s-a acordat concediul: 21 zile.
- Nr. de zile lucrătoare din concediul medical: 21 zile.
- Nr. total de salariați din entitate: 12.
- Salariul de încadrare: 1.000 lei.

Elemente de calcul a indemnizației:

- Salariul mediu din ultimele 6 luni: (800 x 3 + 900 x 2 + 1.000) : 130 zile = 40 lei/zi.
- Indemnizația totală de boală : 40 lei/zi x 75% x 21 zile = 630 lei.
- Indemnizația de boală suportată de angajator: 40 lei/zi x 75% x 7 zile = 210 lei
  (se suportă de angajator primele 7 zile, având sub 20 salariați)
- Indemnizația de boală suportată din bugetul asigurărilor sociale de sănătate: 630 - 210 = 420 lei.

Nume și prenume	Salariu de încadrare	Indemnizații			CAS 9,5%	Fond șomaj 1%	**Venit net**	Deducere personală	Venit impozabil	Impozit	Rest de plată	Semnătura
		entitate	CAS	Total								
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Bolca Ana	1.000	210	420	630	31	0	599	250	349	56	543	

b) Se redactează formulele contabile aferente statului de salarii:

- Indemnizația socială suportată de către entitate:

6458		Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială	210		
	423	Personal - ajutoare materiale datorate		210	

Scanned with OKEN Scanner

- Indemnizația suportată de la bugetul asigurărilor sociale de sănătate:

4313.02		Contribuția unității pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate	420		
	423	Personal - ajutoare materiale datorate			420

- Contribuția entității la fondul de șomaj: 210 x 2,5% = 5 lei

6452		Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	5		
	4371	Contribuția unității la fondul de șomaj			5

- Contribuția entității la asigurările sociale de sănătate: 210 x 7% = 15 lei

6453		Contribuția angajatorului pentru asig sociale de sănătate	15		
	4313.01	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			15

- Contribuția personalului la asigurările sociale de stat : 330 x 9,5% ≐ 31 lei

423		Personal - ajutoare materiale datorate	31		
	4312	Contribuția personalului la asigurările sociale			31

- Impozitul pe veniturile din salarii: 349 x 16% = 56 lei

423		Personal - ajutoare materiale datorate	56		
	444	Impozitul pe venituri de natura salariilor			56

- Achitarea în numerar a restului de plată:

423		Personal - ajutoare materiale datorate	543		
	5311	Casa în lei			543

- Achitarea contribuției de asigurări sociale de sănătate:

4313.01		Contribuția angajatorului pentru asig sociale de sănătate	15		
	5121	Conturi la bănci în lei			15

- Achitarea contribuției de asigurări sociale :

4312		Contribuția personalului la asigurările sociale	31		
	5121	Conturi la bănci în lei			31

- Achitarea fondului de șomaj:

4371		Contribuția unității la fondul de șomaj	5		
	5121	Conturi la bănci în lei			5

Scanned with OKEN Scanner

• Achitarea impozitului pe salarii:

444		Impozitul pe venituri din salarii		56		
	5121	Conturi la bănci în lei			56	

✓ PARTICIPAREA PERSONALULUI LA PROFIT

1. Adunarea generală a asociaților hotărăște acordarea unei cote-părți din profitul net celor trei salariați ai societății, în sumă de 200 lei.

a) Se întocmește statul de plată privind sumele acordate din profitul net:

Nr.	Numele	Venit brut	Impozitul pe dividende (10%)	Rest de plată	Semnătura
1.	Șerban Claudia	200	20	180	
2.	Revnic Corina	200	20	180	
3.	Sămărtean Loredana	200	20	180	
	TOTAL	600	60	540	

b) Se scriu formulele contabile aferente premiilor acordate:

• Repartizarea profitului pentru stimulente acordate salariaților:

129		Repartizarea profitului		600		
	117	Rezultatul reportat			600	

• Întocmirea documentelor pentru acordarea stimulentelor din profit:

117		Rezultatul reportat		600		
	424	Participarea salariaților la profit			600	

• Impozitul reținut în cotă de 10%:

424		Participarea salariaților la profit		60		
	444	Impozitul pe venituri de natura salariilor			60	

• Achitarea în numerar a premiilor:

424		Participarea salariaților la profit		540		
	5311	Casa în lei			540	

• Vărsarea impozitului la bugetul statului:

444		Impozitul pe venituri de natura salariilor		60		
	5121	Conturi la bănci în lei			60	

Scanned with OKEN Scanner

✓ REPTURI DE PERSONAL NERIDICATE

1. Un salariat al unei entități nu-și ridică la termen chenzina a II-a în sumă de 800 lei.

- Drepturi de personal neridicate în termen legal:

421		Personal-salarii datorate		800	
	426	Drepturi de personal neridicate			800

Varianta I: Achitarea ulterioară a salariului:

426		Drepturi de personal neridicate		800	
	5311	Casa în lei			800

Varianta II: Prescrierea salariului neridicat de către angajat:

426		Drepturi de personal neridicate		800	
	7588	Alte venituri din exploatare			800

✓ AVANTAJE ÎN NATURĂ ACORDATE SALARIAȚILOR

1. O entitate economică acordă lunar salariaților săi avantaje în natură reprezentând produse finite la prețul de vânzare de 2.000 lei plus TVA, prețul de înregistrare în contabilitate al acestora fiind de 1.400 lei.

- Cheltuieli salariale privind avantajele acordate salariaților în natură:

641		Cheltuieli cu salariile personalului		2.000	
	421	Personal-salarii datorate			2.000

- Diminuarea datoriilor salariale cu valoarea avantajelor în natură acordate:

421		Personal-salarii datorate		2.000	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			2.000

- TVA aferentă produselor finite acordate ca avantaje în natură se include în cheltuieli, care sunt nedeductibile fiscal, dacă valoarea avantajelor nu a fost impozitată prin reținere la sursă[22]:

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		380	
	4427	TVA colectată	(2.000 x 19%)		380

- Descărcarea gestiunii de produsele acordate ca avantaje în natură:

711		Variația stocurilor		1.400	
	345	Produse finite			1.400

22) Codul fiscal, actualizat, art. 21, alin. (4), lit. d.

Scanned with OKEN Scanner

✓ ALTE CREANȚE ÎN LEGĂTURĂ CU PERSONALUL

1. Un salariat a închiriat un spațiu dezafectat din entitatea în care lucrează, plătind o chirie lunară de 200 lei plus TVA.

- Înregistrarea creanței privind chiria de încasat:

4282		Alte creanțe în legătură cu personalul	238		
	704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate			200
	4427	TVA colectată			38

Varianta 1: Încasarea în numerar a creanței:

5311		Casa în lei	238		
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul			238

Varianta 2: Reținerea pe statul de salarii a creanței:

421		Personal-salarii datorate	238		
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul			238

2. Se constată că în exercițiul financiar precedent s-au vărsat în plus contribuții ale entității la fondul de asigurări de sănătate în sumă de 500 lei.

- Înregistrarea creanțelor privind contribuția entității la asigurările sociale de sănătate:

4382		Alte creanțe sociale	500		
	7588	Alte venituri din exploatare			500

- Compensarea creanțelor cu datoriile privind contribuția entității la CASS:

4313		Contribuția angajatorului pentru asig sociale de sănătate	500		
	4382	Alte creanțe sociale			500

Scanned with OKEN Scanner

5.6. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL STATULUI

5.6.1. STRUCTURA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR FISCALE

Desfășurarea activității economice a entităților generează în mod implicit datorii și creanțe față de bugetul de stat și față de alte organisme publice.

Datoriile fiscale concretizate în impozite, taxe și contribuții se pot clasifica astfel:

1) **Impozite directe**, suportate direct de cei care le plătesc:
   - impozitul pe profit;
   - impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
   - impozitul pe venituri din salarii;
   - impozitul pe dividende;
   - impozite și taxe locale: impozitul pe clădiri, pe terenuri, pe venitul agricol, taxa pentru mijloacele de transport, taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afișaj și reclamă etc.
   - fondurile speciale: fondul special al drumurilor publice, fondul de sănătate fondul pentru mediu, fondul pentru turism etc.

2) **Impozite indirecte**, cuprinse în prețurile bunurilor și serviciilor:
   - taxa pe valoarea adăugată;
   - accize;
   - taxe vamale;
   - taxe pentru jocuri de noroc;
   - taxe pentru eliberare de licențe, autorizații de funcționare etc.

Din relațiile cu bugetul statului pot să apară și unele creanțe privind subvențiile de primit și vărsămintele virate în plus.

5.6.2. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT

5.6.2.1. ENTITĂȚILE PLĂTITOARE DE IMPOZIT PE PROFIT

Principalele categorii de contribuabili ai impozitului pe profit sunt:

- Persoanele juridice române, pentru profitul obținut din orice sursă;
- Persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente, pentru profitul realizat în România;
- Persoanele juridice române și persoanele fizice rezidente pentru veniturile realizate din asocieri fără personalitate juridică; impozitul pe profit datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică.

Scanned with OKEN Scanner

5.6.2.2. ENTITĂȚILE SCUTITE DE PLATA IMPOZITULUI PE PROFIT

În această categorie **se includ**:

- trezoreria statului și instituțiile publice;
- societățile comerciale care se încadrează în categoria microîntreprinderilor, care plătesc un impozit în cotă de 3% din veniturile realizate;
- organizațiile și cooperativele care funcționează ca entități protejate ale persoanelor cu handicap;
- cultele religioase, pentru veniturile obținute din activități economice, care sunt utilizate pentru susținerea activităților cu scop caritabil;
- instituțiile de învățământ particulare acreditate sau autorizate, pentru veniturile utilizate în interesul învățământului;
- asociațiile de proprietari, pentru veniturile utilizate pentru îmbunătățirea confortului și eficienței clădirii, pentru întreținerea și repararea proprietății comune;
- persoanele juridice române fără scop lucrativ, pentru veniturile obținute, inclusiv pentru veniturile realizate din activități economice până la nivelul echivalentului în lei de 15.000 euro pe an, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile.

5.6.2.3. STABILIREA BAZEI DE CALCUL A IMPOZITULUI PE PROFIT

Rezultatul contabil brut reprezintă diferența dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora într-un an fiscal. Dacă volumul veniturilor îl depășește pe cel al cheltuielilor, se obține profitul contabil brut, iar dacă volumul cheltuielilor îl depășește pe cel al veniturilor, rezultă o pierdere contabilă brută.

Impozitul pe profit are ca bază de calcul **rezultatul impozabil (fiscal)**, care se obține prin corectarea rezultatului contabil brut cu cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal și cu deducerile fiscale, conform relației următoare:

rezultat impozabil = rezultat contabil + cheltuieli nedeductibile - deduceri fiscale

Pentru determinarea profitului impozabil, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

a) Cheltuielile nedeductibile sunt acele cheltuieli care nu se iau în considerare atunci când se calculează impozitul pe profit. Principalele cheltuieli nedeductibile sunt:

- cheltuielile cu impozitul pe profit;
- amenzile, penalitățile, confiscările, dobânzile și majorările de întârziere datorate autorităților române, altele decât cele prevăzute în contractele economice;
- cheltuielile de protocol care depășesc limitele legale (2% din profitul impozabil calculat prin excluderea din calcul a cheltuielilor de protocol);

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază documente justificative;
- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;
- cheltuielile privind contribuțiile peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate de actele normative;
- sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor peste limitele legale;
- cheltuieli cu indemnizațiile de deplasare acordate salariaților, pentru deplasări în țară și străinătate, care depășesc de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul financiar curent și/sau din anii precedenți; în caz contrar, aceste cheltuieli sunt limitate la nivelul stabilit pentru instituțiile publice;
- cheltuielile sociale care depășesc cota de 2% din fondul de salarii anual, conform legii anuale a bugetului de stat;
- alte cheltuieli salariale și asimilate acestora care nu sunt impozitate la persoana fizică, dacă legea nu prevede altfel;
- valoarea stocurilor sau activelor corporale constatate lipsă la inventariere sau degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, inclusiv TVA aferentă acestor bunuri;
- perisabilități care depășesc limitele legale;
- TVA aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;
- cheltuielile efectuate în numele unui angajat cu schemele facultative de pensii ocupaționale și cu primele de asigurare privată de sănătate, peste limita echivalentului în lei a 200 de euro, într-un an fiscal, pentru fiecare participant;
- cheltuieli cu primele de asigurare plătite de angajator în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului;
- cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în vederea desfășurării activității economice autorizate;
- cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare ale titlurilor imobilizate, cu excepția celor determinate de vânzarea acestora;
- pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizioane;
- cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit autorizate sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu 3. *Gradul de îndatorare a capitalului* se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul și la sfârșitul perioadei pentru care se calculează impozitul pe

Scanned with OKEN Scanner

profit. Dacă gradul de îndatorare este peste 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile fiscal.

- diferența dintre cheltuielile și veniturile aferente diferențelor de curs valutar va fi supusă limitărilor de deductibilitate utilizate pentru cheltuielile cu dobânzile. Cheltuielile din diferențe de curs valutar care se limitează sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare;
- cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate sunt deductibile până la următoarele limite:
  - nivelul ratei dobânzii de referință a BNR, pentru împrumuturile în lei;
  - nivelul ratei dobânzii anuale, pentru împrumuturile în euro,

  se actualizează prin Hotărâre a Guvernului;
- entitățile economice care investesc în imobilizări corporale și în brevete de invenție amortizabile și care nu au optat pentru regimul de amortizare accelerată pot deduce cheltuieli suplimentare de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora; valoarea rămasă de recuperat pe durata de viață utilă este egală cu valoarea contabilă diminuată cu deducerea de 20%; deducerea suplimentară se acordă:
  - pentru animale, la data achiziției;
  - pentru plantații, în momentul recepției finale;
  - pentru celelalte imobilizări, la data punerii în funcțiune.

  Contribuabilii care au beneficiat de această facilitate au obligația de a păstra în patrimoniu aceste mijloace fixe, cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare;
- cheltuielile cu amortizarea contabilă, precum și suplimentul de amortizare aferent imobilizărilor corporale reevaluate.[23]

b) Deducerile fiscale reprezintă venituri neimpozabile, precum și alte elemente care diminuează rezultatul fiscal.

Principalele deduceri fiscale sunt:

- sumele folosite pentru constituirea și majorarea rezervelor legale în limita a 5% din profitul impozabil anual, până când rezervele ating 20% din capitalul social. În cazul în care rezervele legale sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor sau sunt distribuite sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil;
- pierderea fiscală din anii precedenți. Pierderea fiscală se recuperează din profiturile impozabile în următorii 5 ani consecutivi;
- dividendele primite de la o altă persoană juridică română;
- veniturile rezultate din anularea sau recuperarea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile, din ajustările pentru care nu s-a admis deducerea;

23) Codul fiscal, actualizat, art. 23 și art. 24.

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele favorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor, primelor de emisiune, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung;
- amortizarea fiscală.

Pentru determinarea profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să întocmească un *Registru de evidență fiscală*, document cu regim special de tipărire și distribuire. Completarea se face în ordine cronologică, iar informațiile înregistrate trebuie să corespundă cu operațiunile fiscale și cu datele prezentate în declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat. Operațiile înregistrate în registru sunt la latitudinea contribuabilului, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale acestuia.[24]

5.6.2.4. COTELE DE IMPOZITARE A PROFITULUI

Cota procentuală de bază privind impozitul pe profit este 16%, cu următoarele **excepții** :

- în cazul Bancii Naționale a României cota de impozit este de 80%;
- în cazul contribuabililor care obțin venituri din activitatea cazinourilor, discotecilor, barurilor, cluburilor de noapte sau pariurilor sportive, impozitul pe profit nu poate fi mai mic de 5% din veniturile respective; dacă impozitul pe profit aferent acestor venituri este mai mic de 5%, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% aplicat asupra acestor venituri realizate;
- dacă câștigurile rezultate din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare situate în România și a titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română depășesc pierderile rezultate dintr-o astfel de operațiune, atunci impozitul pe profit se stabilește prin aplicarea unei cote de 10% la diferența rezultată. Această reglementare se aplică numai în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:
  - **a)** contribuabilul deține proprietatea imobiliară sau titlurile de participare pe o perioadă mai mare de 2 ani;
  - **b)** persoana care achiziționează proprietatea imobiliară sau titlurile de participare nu este afiliată contribuabilului.

5.6.2.5. CALCULAREA IMPOZITULUI PE PROFIT

Impozitul pe profit datorat se calculează și se înregistrează trimestrial, parcurgându-se, în acest scop, următoarele etape:

① determinarea rezultatului contabil, cumulat de la începutul anului (RCC) :

RCC = venituri cumulate - cheltuieli cumulate

② determinarea rezultatului impozabil, cumulat de la începutul anului (RIC) :

RIC = RCC + cheltuieli nedeductibile - venituri neimpozabile - pierderea fiscală din anii precedenți

24) OMFP nr. 870/21.04.2005 privind Registrul de evidență fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

③ calcularea impozitului pe profit datorat, cumulat de la începutul anului până la sfârșitul trimestrului pentru care se face calculul (IPC):

IPC = RIC x cota de impozit

④ determinarea impozitului pe profit aferent trimestrului pentru care se face calculul (IPT):

IPT = IPC - impozit pe profit datorat cumulat la sfârșitul trimestrului precedent

În funcție de fluctuația rezultatului impozabil de la un trimestru la altul, diferența trimestrială privind impozitul pe profit poate fi:

- pozitivă, dacă în trimestrul respectiv s-a realizat profit;
- negativă, dacă în trimestrul respectiv s-a realizat pierdere.

Dacă rezultatul impozabil stabilit la sfârșitul exercițiului financiar este negativ, acesta reprezintă *pierdere fiscală* și se va recupera din profiturile impozabile obținute în exercițiile financiare următoare.

Pierderea fiscală din anii precedenți se acoperă trimestrial, din profitul fiscal, odată cu calcularea și înregistrarea impozitului pe profit.

Dacă din profitul contabil brut (mai mare) se scad cheltuielile cu impozitul pe profit (mai mici), rezultă **profitul contabil net**, care reprezintă soldul creditor al contului 121 "Profit și pierdere".

În cazul în care volumul veniturilor realizate este mai mic decât cel al cheltuielilor (inclusiv eventualele cheltuieli cu impozitul pe profit), rezultă o **pierdere contabilă netă**, care reprezintă soldul debitor al contului 121 "Profit și pierdere".

Pierderile contabile se recuperează din profiturile contabile nete în următorii 5 ani consecutivi.

Pierderile contabile din anii precedenți se acoperă numai la sfârșitul exercițiului financiar, când are loc repartizarea anuală a profitului contabil net.

Vărsarea la buget a impozitului pe profit se face până în data de 25 a lunii următoare încheierii trimestrului. Achitarea cu întârziere a impozitelor atrage plata unor dobânzi și penalități de întârziere, calculate în funcție de suma datorată, numărul de zile de întârziere și cota de penalizare reglementată prin lege.

Contribuabilii vor plăti pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat pentru trim.III al aceluași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea Situațiilor financiare ale contribuabilului.

Contribuabilii care au definitivat până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor.

Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la termenul prevăzut pentru depunerea Situațiilor financiare, respectiv, până la data

Scanned with OKEN Scanner

de 15 februarie, în cazul contribuabililor care definitivează până la această dată închiderea exercițiului financiar.

În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată a impozitului pe profit.

Dacă o persoană juridică română obține venituri impozabile atât în România, cât și într-un stat străin, atunci impozitul plătit către statul străin se deduce din impozitul pe profit datorat în România. Deducerea nu poate depăși impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit calculată în România la profitul obținut în statul străin.

Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau mecenat, potrivit prevederilor legii privind sponsorizarea și legii bibliotecilor, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) sunt în limita de 3‰ din cifra de afaceri;

b) nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.[25]

5.6.2.6. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe profit/venit se realizează cu ajutorul contului **441** *"Impozitul pe profit/venit"*, care se detaliază în două conturi operaționale de gradul II.

Contul 4411	„Impozitul pe profit"
Contul 4418	„Impozitul pe venit"

După conținutul economic sunt un *conturi de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi bifuncționale*, care țin evidența decontărilor cu bugetul statului/bugetelor locale privind impozitul pe profit/venit.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » impozitul pe profit datorat bugetului (691);
- » impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat bugetului (698);
- » impozitul pe profit/venit aferent exercițiului financiar precedent, în cazul corectării erorilor contabile (6588);

În **DEBIT** se înregistrează:
- » impozitul pe profit/venit virat bugetului (5121, 5311);
- » datoriile anulate (7588);

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă impozitul pe profit/venit datorat, iar soldul debitor, impozitul pe profit/venit vărsat în plus.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea impozitului pe profit/venit: **691** *"Cheltuieli cu impozitul pe profit"* și **698** *"Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus"*.

25) Codul fiscal, actualizat, art. 21, alin. (4).

Scanned with OKEN Scanner

5.6.2.7. OPERAȚII PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT

1. În trimestrul I al exercițiului financiar 200N s-au înregistrat în contabilitate următoarele cheltuieli și venituri:

- cheltuieli privind mărfurile: 8.000 lei;
- cheltuieli de sponsorizare: 400 lei;
- cheltuieli privind penalitățile de întârziere: 100 lei;
- venituri din vânzarea mărfurilor: 13.000 lei;
- venituri din titluri de participare: 300 lei;

Pierderea fiscală din exercițiul financiar precedent este de 30 lei.

a) Determinarea rezultatului impozabil:

rezultatul impozabil = rezultatul contabil+cheltuieli nedeductibile - deduceri fiscale

- rezultatul contabil = venituri - cheltuieli = 13.300 - 8.500 = 4.800 lei;
- cheltuieli nedeductibile totale: 400 + 100 = 500 lei;
- deduceri fiscale: 300 + 30 = 330 lei;
- rezultatul impozabil = 4800 + 500 - 330 = 4.970 lei.

b) Calcularea impozitului pe profit datorat pe trimestrul I: 4.970 x 16% = 795 lei

c) Reducere de impozit aferentă cheltuielilor de sponsorizare:

- cifra de afaceri x 3‰ = 13.000 x 3‰ = 39 lei;
- impozit pe profit datorat x 20% = 795 x 20% = 159 lei;
- impozit pe profit de plată pe trim.I: 795 - 39 = 756 lei.
- Înregistrarea impozitului pe profit datorat pe trimestrul I:

691		Cheltuieli cu impozitul pe profit	756	
	4411	Impozitul pe profit		756

- Virarea cu ordin de plată a impozitului pe profit până la data de 25.04.200N:

4411		Impozitul pe profit	756	
	5121	Conturi la bănci în lei		756

2. În contabilitatea unei entități economice se află înregistrate următoarele cheltuieli și venituri în primele două trimestre ale exercițiului financiar 200N:

Trimestrul I:

- cheltuieli cu materialele consumabile: 6.000 lei;
- venituri din servicii prestate: 10.000 lei;
- cheltuieli cu impozitul pe profit: 640 lei.

Trimestrul II:

- cheltuieli cu materialele consumabile: 7.000 lei;
- venituri din servicii prestate: 6.000 lei.

Se calculează impozitul pe profit datorat pe trimestrul II:

- rezultatul contabil cumulat de la începutul anului = venitui - cheltuieli = 16.000 - 13.640 = = 2.360 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- rezultatul impozabil cumulat de la începutul anului = rezultat contabil cumulat+cheltuieli cu impozitul pe profit = 2.360 + 640 = 3.000 lei;
- impozitul pe profit datorat cumulat de la începutul anului = rezultatul contabil cumulat x x 16% = 3.000 x 16% = 480 lei;
- Impozitul pe profit datorat pe trimestrul II = impozitul pe profit datorat cumulat - impozit pe profit datorat pe trimestrul I = 480 - 640 = -160 lei; întrucât pe trimestrul II se înregistrează pierdere, valoarea impozitului pe profit pe acest trimestru are valoare negativă, reprezentând o creanță față de buget.
- Înregistrarea impozitului pe profit aferent trimestrului II:

691		Cheltuieli cu impozitul pe profit	160		
	4411	Impozitul pe profit			160

3. Se determină gradul de îndatorare, în vederea stabilirii deductibilității cheltuielilor cu dobânzile la data de 31 martie 200N pe baza următoarelor date:

Elemente patrimoniale	Valori la data de 1 ianuarie	Valori la data de 31 martie
Capital propriu	5.000	6.000
Capital împrumutat	4.000	8.000
Cheltuieli cu dobânzile		500

- Gradul de îndatorare $_{la\ 31\ martie}$ = (capital împrumutat $_{1\ ianuarie}$ + capital împrumutat $_{31\ martie}$) : (capital propriu $_{1\ ianuarie}$ + capital propriu $_{31\ martie}$) = 12.000 : 11.000 = 1,09;

4. Se determină nivelul deductibilității cheltuielilor din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor pe termen lung, la 31 martie pe baza următoarelor date:

- cheltuieli din diferențe de curs valutar: 800 lei;
- venituri din diferențe de curs valutar: 300 lei;
- gradul de îndatorare: 3,25.

- pierderea netă din diferențe de curs, care va fi tratată ca o cheltuială cu dobânzile = 800 - 300 = 500 lei;

Întrucât gradul de îndatorare este mai mare decât 3, pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă fiscal.

5. O societate de transport achiziționează la data de 5 iunie 200N un autocamion la costul de achiziție de 90.000 lei, care este pus în funcțiune în cursul aceleiași luni. Durata normală de utilizare este de 6 ani. Se utilizează regimul de amortizare liniară. Entitatea hotărăște deducerea de cheltuieli suplimentare de amortizare reprezentând 20% din valoarea contabilă a autocamionului.

- cheltuieli de amortizare suplimentare deductibile în luna iunie: 90.000 x 20% = 18.000 lei;
- valoarea fiscală rămasă de recuperat pe durata de viață utilă (72 luni): 90.000 - 18.000 = = 72.000 lei;
- cheltuieli lunare cu amortizarea fiscală, începând cu luna iulie : 72.000 : 72 = 1.000 lei.
- cheltuieli lunare cu amortizarea contabilă : 90.000 : 72 = 1.250 lei.

Vor fi deductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile cu amortizarea fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

6. Se determină, la sfârșitul exercițiului financiar, pierderea contabilă și pierderea fiscală pe baza următoarelor date:

- Venituri totale: 8.000 lei, din care venituri neimpozabile: 400 lei;
- Cheltuieli totale: 9.000 lei, din care cheltuieli nedeductibile: 700 lei.

- rezultat contabil (pierdere contabilă) = 8.000 - 9.000 = -1.000 lei;
- rezultat impozabil (pierdere fiscală) = -1.000 + 700 - 400 = -700 lei.

7. La sfârșitul exercițiului financiar, la o entitate cu capital privat se constată:

- Venituri totale: 200.000 lei;
- Cheltuieli totale: 120.000 lei, din care cheltuieli nedeductibile: 5.000 lei;
- Pierdere contabilă din anul precedent: 10.000 lei, din care pierdere fiscală: 6.000 lei;
- Capital social: 40.000 lei;
- entitatea nu are constituite rezerve legale;
- Profitul contabil rămas după constituirea rezervelor legale și acoperirea pierderii contabile se repartizează la alte rezerve (15.000 lei), iar restul, la dividende.

- Rezultat contabil brut = venituri - cheltuieli = 200.000 - 120.000 = 80.000 lei.
- Rezerve legale care se pot constitui din profitul impozabil anual = profit impozabil anual x x 5% = (80.000 + 5.000) x 5% = 4.250 lei sau = (200.000 - 120.000 + 5.000) x 5% = 4.250
- Plafonul maxim prevăzut pentru constituirea rezervelor legale = capital social x 20% = = 40.000 x 20% = 8.000 lei.
- Rezultat impozabil (sau fiscal) = rezultat contabil brut + cheltuieli nedeductibile - rezerve legale - pierdere fiscală = 80.000 + 5.000 - 4.250 - 6.000 = 74.750 lei.
- Impozit pe profit = profit impozabil x 16% = 74.750 x 16% = 11.960 lei.
- Profit contabil net = profit contabil brut - impozit pe profit = 80.000 - 11.960 = 68.040 lei.
- Repartizarea profitului contabil net la sfârșitul exercițiului financiar:

- Rezerve legale: (80.000 + 5.000) x 5% = 4.250 lei

129		Repartizarea profitului		4.250	
	1061	Rezerve legale			4.250

- Acoperirea pierderii contabile din anul precedent: 10.000 lei

129		Repartizarea profitului		10.000	
	1171	Rezultatul reportat reprez. pierderea neacoperită			10.000

- Alte rezerve: 15.000 lei

129		Repartizarea profitului		15.000	
	1068	Alte rezerve			15.000

- Dividende: 68.040 - 4.250 - 10.000 - 15.000 = 38.790 lei

129		Repartizarea profitului		38.790	
	1171	Rezultatul reportat reprez. pierderea neacoperită			38.790

Scanned with OKEN Scanner

5.6.3. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENITURILE MICROÎNTREPRINDERILOR

5.6.3.1. CALCULAREA IMPOZITULUI PE VENIT

Microîntreprinderea este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului precedent:

a) are ca obiect de activitate producția de bunuri materiale, prestarea de servicii și/sau comerțul;

b) are de la 1 la 9 salariați;

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul a 10 euro;

d) capitalul social este deținut de persoane, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice.[26]

O persoană juridică română nou-înființată poate opta să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu primul an fiscal, dacă sunt îndeplinite condițiile a) și d) la data înregistrării la Registrul comerțului și condiția b) este îndeplinită în termen de 60 de zile, inclusiv, de la data înmatriculării.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se calculează prin aplicarea cotei de 3% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale, evidențiate în conturile din clasa a 7-a "Conturi de venituri", cu excepția celor înregistrate în conturile :

- 711 "Variația stocurilor",
- 721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale"
- 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" și
- 781 "Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare",
- 786 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare",

veniturile din exploatare reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor, veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului de stat, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare.

Microîntreprinderile beneficiază de reducerea impozitului dacă achiziționează case de marcat. În acest caz, cota de impozit se aplică asupra veniturilor impozabile totale din care se scade valoarea caselor de marcat, conform documentului justificativ, în luna înregistrării achiziției.

Plata impozitului se face trimestrial, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor.

Microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, *declarația de impozit pe venit*.

26) Codul fiscal, actualizat, art. 103.

Scanned with OKEN Scanner

5.6.3.2. OPERAȚII PRIVIND IMPOZITUL PE VENITUL MICROÎNTREPRINDERILOR

1. O microîntreprindere a înregistrat în trimestrul I venituri impozabile în valoare de 10.000 lei.

- Impozitul pe venit: 10.000 x 3% = 300 lei

698		Cheltuieli cu impozitul pe venit	300		
	4418	Impozitul pe venit			300

2. O microîntreprindere a înregistrat în trimestrul I venituri în valoare de 20.000 lei. În luna februarie entitatea a achiziționat o casă de marcat fiscală în valoare de 1.500 lei.

- Venitul impozabil : 20.000 - 1.500 = 18.500 lei
- Impozitul pe venituri : 18.500 x 3% = 555 lei

698		Cheltuieli cu impozitul pe venit	555		
	4418	Impozitul pe venit			555

3. Din balanța de verificare întocmită la 31 martie 200N în cadrul unei microîntreprinderi se extrag următoarele informații privind veniturile realizate, cumulat de la începutul anului:

Simbol cont	Denumire cont	Rulaje cumulate de la începutul anului până la 31 martie	
		Debitoare	Creditoare
701	Venituri din vânzarea produselor finite	10.000	10.000
711	Variația stocurilor	4.000	4.000
722	Venituri din producția de imobilizări corporale	150	150
758	Alte venituri din exploatare	2.000	2.000
766	Venituri din dobânzi	300	300
	TOTAL RULAJE	16.450	16.450

Calcularea impozitului pe venit datorat la 31 martie 200N :

- Se vor lua în calcul doar veniturile efective înregistrate în conturile : 701, 758 și 766.
- Rulajele din conturile 711 și 722 nu intră în baza impozabilă, întrucât sunt venituri scriptice, care au rolul de a echilibra cheltuielile de producție (711) și cheltuielile de investiții (722).
- Impozitul pe venituri datorat = total venituri efective trimestriale x 3%
- Impozitul pe venituri = (10.000 + 2.000 + 300) x 3% = 369 lei

698		Cheltuieli cu impozitul pe venit	369		
	4418	Impozitul pe venit			369

Scanned with OKEN Scanner

5.6.4. CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

5.6.4.1. NOȚIUNE

TVA este un impozit indirect, calculat pe valoarea adăugată realizată de entitățile economică și suportat de către consumatori. Valoarea adăugată reprezintă diferența dintre vânzările și cumpărările aferente aceluiași stadiu al circuitului economic.

Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată activitățile economice privind livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate contra plată sau operațiunile asimilate acestora.

5.6.4.2. REGIMURI DE IMPOZITARE

Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică, din punctul de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) **Operațiuni taxabile**, la care se aplică *cota standard* a taxei pe valoarea adăugată, care este de *19%*.

Principalele *operațiuni taxabile sau impozabile* sunt:

- livrări de bunuri corporale și necorporale: imobilizări corporale, stocuri, brevete, licențe, mărci de fabricație etc;
- prestări de servicii: reparații, transport, lucrări de construcții, închirieri, operațiuni de intermediere, de publicitate, de consulting, de studii, cercetări și expertize etc;
- schimburi de bunuri și servicii, care au efectul a două livrări separate;
- livrările de bunuri aferente acțiunilor de protocol și sponsorizările care depășesc plafoanele legale;
- importuri de bunuri și servicii;
- plata în natură a salariilor și a dividendelor;
- contravaloarea echipamentului de lucru sau de protecție suportată de salariați;
- bunuri constatate lipsă la inventariere.

b) **Operațiuni taxabile** la care se aplică **cota redusă** a taxei pe valoarea adăugată, care este de 9%.

Cota redusă se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

- dreptul de intrare la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții, cinematografe;
- livrarea de manuale, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv publicității;

Scanned with OKEN Scanner

- medicamente de uz uman și veterinar;
- livrările de proteze și produse ortopedice de orice fel, inclusiv accesoriile acestora, cu excepția protezelor dentare;
- cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.[27]

c) **Operațiuni scutite** de taxa pe valoarea adăugată **cu drept de deducere**, pentru care entitățile economice au drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării operațiunilor scutite.

Principalele operațiuni scutite cu drept de deducere sunt:

- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri;
- transportul internațional de persoane.[28]

d) **Operațiuni scutite** de taxa pe valoarea adăugată **fără drept de deducere**, pentru care entitățile economice nu au drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării operațiunilor scutite. Principalele operațiuni scutite fără drept de deducere sunt:

- activitățile administrative, de apărare și ordine publică, de siguranța statului, sociale, educative, de învățământ, științifice, culturale, politice, sindicale, civice, religioase sportive desfășurate de către instituțiile publice și de către alte organisme și organizații fără scop patrimonial;
- activitățile de îngrijire medicală desfășurate de către entități specializate;
- activitatea agenților economici care au realizat o cifră de afaceri anuală de până la 2 miliarde lei.
- operațiunile bancare efectuate de către bănci, case de economii, case de schimb valutar, case de ajutor reciproc, cooperative de credit etc;
- operațiunile de investiții financiare, de intermediere financiară, de valori mobiliare și alte instrumente financiare;
- operațiunile de asigurare și reasigurare;
- activitățile economice realizate de către producătorii agricoli individuali;
- aportul în natură la capitalul social efectuat între două persoane impozabile;
- activitățile specifice posturilor publice naționale de radio și de televiziune, cu excepția activităților de publicitate și altor activități de natură comercială;
- lucrările de construcții și întreținere executate pentru monumente comemorative, monumente istorice, case memoriale;
- activitățile de organizare și exploatare a jocurilor de noroc efectuate de către contribuabili autorizați;

27) Codul fiscal, actualizat, art. 140, alin. (2).
28) Codul fiscal, actualizat, art. 143, alin. (1) și art. 144, alin. (1).

Scanned with OKEN Scanner

- casarea mijloacelor fixe, chiar și înainte de expirarea duratei normale de funcționare;
- arendarea, concesionarea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:
  - operațiunile de casare din cadrul sectorului hotelier, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
  - serviciile de parcare a vehiculelor;
  - închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;
  - închirierea seifurilor.

  Notă: Persoanele impozabile pot opta pentru taxarea acestor operațiuni, dacă notifică această opțiune la organele fiscale teritoriale.

d) Alte operațiuni scutite:

- importul de bunuri destinate comercializării în regim duty-free;
- importul de bunuri primite cu titlu gratuit, destinate unor scopuri cu caracter nelucrativ.[29]

5.6.4.3. BAZA DE IMPOZITARE A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

De regulă, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este prețul de achiziție sau prețul de cost determinat în momentul livrării bunurilor și prestării serviciilor.

Sunt cuprinse în baza de impozitare cheltuielile accesorii, cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport, asigurare, taxele vamale, accizele, impozitele și taxele decontate cumpărătorului.

Nu se cuprind în baza de impozitare:

- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților;
- penalizările și alte sume reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale;
- dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere, vânzări cu plata în rate, operațiuni de leasing;
- ambalajele care circulă între furnizori și clienți la schimb, fără facturare;
- veniturile din subvenții bugetare;
- perisabilitățile în limitele stabilite de lege;
- bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau alte cauze de forță majoră;
- stocurile degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă degradarea se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

29) Codul fiscal, actualizat, art. 141 și art. 142.

Scanned with OKEN Scanner

- bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol;
- bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare și mecenat, în limita a 3‰ din cifra de afaceri și 20% din impozitul pe profit datorat (pentru aceste bunuri nu se întocmește factură fiscală).

  Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările și alte acțiuni prevăzute prin lege, acordate în numerar. Se calculează TVA dacă s-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului corespunzător depășirii. TVA-ul aferent depășirii se include în rubrica de regularizări din *Decontul* întocmit pentru perioada fiscală în care s-au depus Situațiile financiare.

5.6.4.4. CALCULAREA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Taxa pe valoarea adăgată se calculează prin aplicarea cotei standard sau cotei reduse asupra bazei de impozitare.

Pentru sumele obținute din vânzarea mărfurilor cu amănuntul, din unele prestări de servicii în ale căror tarife se include TVA, din vânzarea de bunuri la licitație, pe bază de evaluare sau expertiză, precum și pentru alte situații similare, TVA se calculează prin înmulțirea acestor sume cu cota recalculată.

Cota recalculată se determină astfel: [(cota taxei / (cota taxei + 100)] x 100.

Nivelul cotei standard recalculate este de 15,966%, respectiv 8,2569.

La sfârșitul lunii se totalizează TVA deductibilă din jurnalul pentru cumpărări și TVA colectată din jurnalul pentru vânzări. Din compararea celor două totaluri, pot rezulta două situații:

- dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, înseamnă că entitatea economică a încasat mai mult TVA de la clienți decât a plătit furnizorilor, diferența respectivă urmând să fie virată bugetului:

  TVA colectată - TVA deductibilă = TVA de plată

- dacă TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, înseamnă că entitatea economică a plătit furnizorilor mai mult TVA decât a încasat de la clienți, rezultând un excedent denumit "sumă negativă a TVA". Aceasta urmează să fie compensată cu TVA de plată din perioada următoare, să fie compensată cu alte impozite și taxe datorate sau să fie rambursată de către organele fiscale, dacă suma respectivă este mai mare decât 5.000 lei :

  TVA deductibilă - TVA colectată = TVA de recuperat

Scanned with OKEN Scanner

5.6.4.5. REGIMUL DEDUCERILOR

Faptul generator de TVA este tranzacția comercială. În principiu, exigibilitatea TVA ia naștere la data livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile, și prestării de servicii.

Prin derogare, exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator în cazul în care factura este emisă înaintea livrării bunurilor și prestării serviciilor, precum și în cazul în care contravaloarea bunurilor și serviciilor este încasată înaintea livrării bunurilor și prestării serviciilor.

Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă.

Persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA atât pentru operațiunile impozabile (livrări de bunuri și servicii), cât și pentru operațiunile scutite cu drept de deducere (export de bunuri și servicii).

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor utilizate atât pentru operațiuni cu drept de deducere, cât și pentru operațiuni scutite fără drept de deducere se determină prin aplicarea **proratei**.

Prorata se calculează ca raport între *veniturile obținute din operațiuni cu drept de deducere* și *veniturile totale din operațiuni cu și fără drept de deducere.*

TVA de dedus se stabilește prin aplicarea proratei asupra TVA deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii.

Prorata se determină, de regulă, anual. Prorata definitivă se determină în luna decembrie în funcție de realizările efective ale anului. Această prorată se va aplica în cursul anului următor, urmînd ca în luna decembrie să se regularizeze deducerile operate prin calcularea proratei definitive. La cererea justificată a persoanelor impozabile, organele fiscale pot aproba ca prorata să fie determinată lunar sau trimestrial, după caz. În acest caz, proratele efectiv realizate sunt definitive și nu se regularizează la sfârșitul anului.

Sumele reprezentând TVA dedusă în cursul anului fiscal pentru obiectivele proprii de investiții pot fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și sumele neutilizate se virează la buget.[30]

Se aplică măsuri de simplificare privind deducerea TVA-ului pentru următoarele bunuri:

- deșeurile și resturile de materiale feroase și neferoase, precum și materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora;
- terenurile de orice fel;
- clădirile de orice fel;
- materialul lemnos.

Pe facturile emise pentru livrările de bunuri enumerate mai sus, furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea *„taxare inversă"*. Furnizorii și beneficiarii evidențiază

30) Codul fiscal, actualizat, art. 145, alin. (13).

Scanned with OKEN Scanner

TVA concomitent, atât în Jurnalul de vânzări, cât și în Jurnalul de cumpărări și o înscriu în Decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective privind TVA-ul între cele două entități. În acest caz, se procedează la autolichidarea TVA, deoarece furnizorul nu va încasa TVA, iar clientul nu va plăti TVA, chiar dacă aceasta este înregistrată în factura fiscală.[31]

Nu poate fi dedusă TVA aferentă intrărilor pentru:

- bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere;
- operațiuni care n-au legătură cu activitatea economică;
- bunuri și servicii achiziționate pe bază de documente care nu conțin toate elementele legale;
- băuturi alcoolice și produse din tutun destinate acțiunilor de protocol;
- bunuri lipsă sau depreciate calitativ în timpul transportului, neimputabile;
- bunuri și servicii achiziționate de furnizori în contul clienților și care apoi se decontează acestora.

Dreptul de deducere a TVA-ului trebuie justificat cu unul dintre următoarele *documente*:

- ❒ **factura fiscală în original**, emisă de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA, pentru bunuri și servicii achiziționate;
- ❒ **declarația vamală de import** sau **un alt act constatator** emis de autoritățile vamale, pentru importurile de bunuri;
- ❒ **bonurile fiscale ștampilate**, pe care sunt înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, pentru achiziționarea de carburanți;
- ❒ **facturile fiscale** sau **alte documente legale** emise pe numele salariaților aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru cazarea și transportul acestora, însoțite de Decontul de deplasare.

5.6.4.6. PERIOADA FISCALĂ

Perioada fiscală pentru TVA este *luna calendaristică*.

Prin derogare, pentru persoanele impozabile care nu au depășit în cursul anului precedent cifra de afaceri de 100.000 euro inclusiv, perioada fiscală este *trimestrul calendaristic*. Persoanele impozabile care se încadrează în această categorie au obligația de a depune la organele fiscale, până la data de 25 ianuarie, o declarație în care să menționeze cifra de afaceri din anul precedent.[32]

31) Codul fiscal, actualizat, art. 160.
32) Codul fiscal, actualizat, art. 146.

Scanned with OKEN Scanner

5.6.4.7. DOCUMENTE UTILIZATE

Principalele documentele justificative pe baza cărora se poate înregistra taxa pe valoarea adăugată în contabilitatea persoanelor impozabile sunt: *facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță (TVA), monetare, bilete de călătorie, bonuri fiscale, declarații vamale* etc.

Organizarea **evidenței operative a TVA** constă din întocmirea următoarelor *documente:*

- **Cerere de luare în evidență ca plătitor de TVA** - întocmită de către contribuabil în două exemplare;
- **Jurnal pentru cumpărări** - în care se înregistrează toate cumpărările pe baza facturilor primite în cursul lunii sau trimestrului, cu scopul determinării TVA deductibile, care s-a achitat sau se va achita furnizorilor;
- **Jurnal pentru vânzări** - în care se înregistrează livrările pe baza facturilor și a altor documente legale emise în cursul lunii sau trimestrului, cu scopul determinării TVA colectate, care s-a încasat sau se va încasa de la clienți;
- **Borderoul de vânzare (încasare)** - în care se centralizează zilnic încasările realizate de entitățile care nu au obligația să utilizeze aparate de marcat fiscale;
- **Borderoul** cuprinzând operațiunile asimilate livrărilor de bunuri și servicii pentru care nu se emit facturi fiscale, cum ar fi: bunuri constatate lipsă în gestiune, bunuri achiziționate sau fabricate care sunt utilizate în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică etc.
- **Decontul privind TVA** - se întocmește lunar sau trimestrial, după caz, pe baza totalurilor preluate din jurnalele pentru vânzări și cumpărări; se depune la organele financiare până la data de 25 a lunii următoare, respectiv până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor;
- **Cerere de compensare** - se întocmește în cazul în care TVA de rambursat se compensează cu impozitele și taxele datorate bugetului de stat;
- **Decontul special de TVA** - se întocmește și se depune de către persoanele neînregistrate ca plătitori de TVA, cu sediul în România, care sunt beneficiarii operațiunilor taxabile efectuate de către persoane impozabile stabilite în străinătate și care nu și-au desemnat un reprezentant fiscal în România[33].

33) Ordinul MFP nr. 256/04.02.2004.

Scanned with OKEN Scanner

5.6.4.8. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a taxei pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul contului **442** *"Taxa pe valoarea adăugată"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II: **4423** *"TVA de plată"*; **4424** *"TVA de recuperat"*; **4426** *"TVA deductibilă"*; **4427** *"TVA colectată"*; **4428** *"TVA neexigibilă"*.

Contul 4423 „Taxa pe valoarea adăugată de plată"

După conținutul economic este un *cont de datorii fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit bugetului statului.

În **CREDIT** se înregistrează:

» diferența dintre TVA colectată (mai mare) și TVA deductibilă (mai mică), stabilită la sfârșitul lunii (4427).

În **DEBIT** se înregistrează:

» TVA de plată virată bugetului de stat (5121, 5311);

» TVA de recuperat din perioada precedentă, compensată (4424);

» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor al contului reprezintă TVA de plătit bugetului statului.

Contul 4424 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat"

După conținutul economic este un *cont de creanțe fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.

În **DEBIT** se înregistrează:

» diferența dintre TVA deductibilă (mai mare) și TVA colectată (mai mică), stabilită la sfârșitul lunii (4426).

În **CREDIT** se înregistrează:

» TVA de recuperat încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare (5121);

» TVA de recuperat compensată în perioada următoare cu TVA de plată (4423).

SOLDUL debitor al contului reprezintă TVA de recuperat de la bugetul statului.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"

După conținutul economic este un *cont de creanțe fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale sau în alte documente legale emise de către furnizori, aferente bunurilor și serviciilor achiziționate.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » TVA deductibilă înscrisă în documentele legale emise de furnizori pentru cumpărări de bunuri și servicii (401, 404, 5121, 5311, 542);
- » TVA deductibilă evidențiată anterior ca TVA neexigibilă (4428).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » Sumele deductibile din TVA deductibilă care se compensează (se scad) din TVA colectată (4427);
- » Diferențele dintre TVA deductibilă (mai mare) și TVA colectată (mai mică) ce urmează a se recupera de la bugetul statului (4424);
- » Prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă (635);
- » TVA deductibilă aferentă sconturilor primite de la furnizori (401).

Nu are sold la sfârșitul lunii.

Contul 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată"

După conținutul economic este un *cont de datorii fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, executărilor de lucrări și prestărilor de servicii.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » TVA colectată aferentă vânzărilor de bunuri și servicii către clienți (4111, 5311);
- » TVA colectată aferentă lipsurilor imputate (4282, 461);
- » TVA neexigibilă, devenită TVA colectată (4428);
- » TVA aferentă bunurilor și serviciilor utilizate pentru consumul propriu sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor neimputabile, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură (635);
- » TVA aferentă avansurilor încasate (411, 5121, 5311).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » TVA deductibilă (4426);
- » diferențele dintre TVA colectată (mai mare) și TVA deductibilă (mai mică) ce urmează a se plăti bugetului de stat (4423);
- » TVA aferentă sconturilor acordate clienților (4111);
- » TVA aferentă garanțiilor pentru bună execuție, reținută de beneficiarii lucrărilor (4428);
- » decontarea TVA aferentă avansurilor încasate (4111).

Nu are sold la sfârșitul lunii.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"

După conținutul economic poate fi un *cont de creanțe,* pentru cumpărări de bunuri și servicii: cu plata în rate; ce nu sunt însoțite de facturile furnizorilor sau un *cont de datorii pe termen scurt,* pentru vânzări de bunuri și servicii: cu plata în rate; ce nu sunt însoțite de facturi și pentru stocuri de mărfuri înregistate la prețuri de vânzare cu amănuntul în entitățile care țin evidența la acest preț.

După funcția contabilă este un *cont bifuncțional*, (de activ, când exprimă creanțe; de pasiv, când exprimă datorii) care ține evidența TVA neexigibilă:

- inclusă în prețul cu amănuntul al mărfurilor existente în gestiunea entităților comerciale cu amănuntul;
- aferentă vânzărilor și cumpărărilor de bunuri și servicii cu plata în rate;
- aferentă livrărilor de bunuri și servicii pentru care nu s-au întocmit facturi;

În **DEBIT** se înregistrează:

» TVA aferentă mărfurilor vândute, donate, constatate lipsă la inventariere, distruse de calamități, depreciate, când evidența se ține la prețul cu amănuntul (371);

» TVA aferentă cumpărărilor de bunuri și servicii cu plata în rate (401,404);

» TVA aferentă cumpărărilor de bunuri și servicii pentru care nu s-au primit facturi (408);

» TVA neexigibilă devenită colectată la încasarea ratelor sau la emiterea facturilor (4427);

» TVA amânată la plată (446).

În **CREDIT** se înregistrează:

» TVA aferentă mărfurilor intrate în gestiune sau constatate în plus la inventariere (371);

» TVA aferentă vânzărilor de bunuri și servicii cu plata în rate (411);

» TVA aferentă livrărilor de bunuri și servicii pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

» TVA neexigibilă devenită deductibilă la achitarea ratelor sau la sosirea facturilor (4426);

» TVA aferentă garanțiilor pentru bună execuție, reținută de beneficiarii lucrărilor (4427).

SOLDUL debitor al contului reprezintă TVA neexigibilă aferentă:

- cumpărărilor cu plata în rate;
- cumpărărilor pentru care nu s-au primit facturi.

SOLDUL creditor al contului reprezintă TVA neexigibilă aferentă mărfurilor din stoc evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul; livrărilor cu plata în rate; livrărilor pentru care nu s-au întocmit facturi;

Scanned with OKEN Scanner

5.6.4.9. OPERAȚII PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

✓ ENTITATEA ECONOMICĂ REALIZEAZĂ NUMAI OPERAȚIUNI IMPOZABILE

1. O entitate plătitoare de TVA achiziționează materii prime în valoare de 1.000 lei plus TVA. În cursul lunii se livrează produse finite la prețul de vânzare de 3.000 lei plus TVA. Prețul de înregistrare al produselor vândute este de 2.100 lei. La sfârșitul lunii se face regularizarea TVA.

- Achiziționarea de materii prime:

301		Materii prime		1.000	
4426		TVA deductibilă		190	
	401	Furnizori			1.190

- Livrarea de produselor finite:

4111		Clienți		3.570	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			3.000
	4427	TVA colectată			570

- Scoaterea din evidență a produselor vândute:

711		Variația stocurilor		2.100	
	345	Produse finite			2.100

- Regularizarea TVA la sfârșitul lunii:

4427		TVA colectată		570	
	4426	TVA deductibilă			190
	4423	TVA de plată			380

- Achitarea TVA de plată cu ordin de plată:

4423		TVA de plată		380	
	5121	Conturi la bănci în lei			380

2. O entitate plătitoare de TVA achiziționează materiale auxiliare în valoare de 500 lei plus TVA, achitate dintr-un avans de trezorerie. În cursul lunii se facturează servicii în valoare de 300 lei plus TVA. În luna următoare se calculează TVA de plată în sumă de 60 lei. La sfârșitul fiecărei luni se face regularizarea TVA.

- Achiziționarea materialelor auxiliare achitate dintr-un avans de trezorerie:

3021		Materiale auxiliare		500	
4426		TVA deductibilă		95	
	542	Avansuri de trezorerie			595

Scanned with OKEN Scanner

- Facturarea serviciilor efectuate:

4111		Clienți		357	
	704		Venituri din lucrări executate și servicii prestate		300
	4427		TVA colectată		57

- Regularizarea TVA la sfârșitul lunii:

4424		TVA de recuperat		38	
4427		TVA colectată		57	
	4426		TVA deductibilă		95

- Compensarea, la sfârșitul lunii următoare, a TVA de recuperat cu TVA de plată:

4423		TVA de plată		38	
	4424		TVA de recuperat		38

- Achitarea în numerar a TVA rămasă de plată: (60 - 38 = 22 lei)

4423		TVA de plată		22	
	5311		Casa în lei		22

✓ ENTITATEA ECONOMICĂ DESFĂȘOARĂ ATÂT OPERAȚIUNI IMPOZABILE, CÂT ȘI OPERAȚIUNI SCUTITE DE TVA, FĂRĂ DREPT DE DEDUCERE

Entitatea are dreptul de a deduce numai TVA aferentă operațiunilor impozabile.

TVA aferentă bunurilor și serviciilor intrate se înregistrează inițial la TVA deductibilă, deoarece în momentul recepției nu se cunoaște cu precizie în ce măsură aceste bunuri și servicii vor fi utilizate pentru realizarea de operații impozabile și pentru operații scutite. La sfârșitul exercițiului financiar se determină ponderea operațiilor impozabile în totalul operațiilor prin calcularea proratei. Diferența dintre TVA deductibilă și TVA de dedus se include în cheltuieli.

1. Societatea română de televiziune achiziționează materiale auxiliare în valoare de 1.000 lei plus TVA 19%, pe care le utilizează astfel:

- realizarea de programe de divertisment: 800 lei;
- realizarea de emisiuni publicitare: 200 lei.

Serviciile realizate sunt facturate clienților astfel:

- programele de divertisment: 4.800 lei.
- spoturile publicitare: 1.200 plus TVA.

Se înregistrează operațiile de mai sus, inclusiv TVA devenită nedeductibilă ca urmare a aplicării pro ratei și regularizarea TVA.

Scanned with OKEN Scanner

- Achiziționarea materialelor auxiliare:

3021		Materiale auxiliare		1.000	
4426		TVA deductibilă		190	
	401		Furnizori		1.190

- Consumul materialelor auxiliare:

6021		Cheltuieli privind materialele auxiliare		1.000	
	3021		Materiale auxiliare		1.000

- Facturarea programelor de divertisment:

4111		Clienți		4.800	
	704		Venituri din lucrări executate și servicii prestate		4.800

- Facturarea serviciilor publicitare:

4111		Clienți		1.428	
	704		Venituri din lucrări executate și servicii prestate		1.200
	4427		TVA colectată		228

- Calcularea proratei: 1.200 : (1.200 + 4.800) x 100 = 20%
- TVA de dedus: TVA deductibilă x prorata = 190 x 20%= 38 lei
- Diferența dintre TVA deductibilă și TVA de dedus: 190 -38 = 152 lei

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		152	
	4426		TVA deductibilă		152

- Regularizarea TVA la sfârșitul lunii:

4427		TVA colectată		228	
	4426		TVA deductibilă		38
	4423		TVA de plată		190

✓ TVA NEEXIGIBILĂ AFERENTĂ LIVRĂRILOR DE BUNURI PENTRU CARE NU S-AU EMIS FACTURI

1. O entitate livrează semifabricate la prețul de vânzare de 400 lei plus TVA pe bază de aviz de însoțire a mărfii. Ulterior, se întocmește și se trimite factura. Prețul de înregistrare al semifabricatelor livrate este de 300 lei.

- Livrarea bunurilor pe bază de aviz de însoțire a mărfii:

418		Clienți-facturi de întocmit		476	
	702		Venituri din vânzarea semifabricatelor		400
	4428		TVA neexigibilă		76

Scanned with OKEN Scanner

- Descărcarea gestiunii de produsele livrate:

711		Variația stocurilor		300	
	341	Semifabricate			300

- Întocmirea facturii:

4111		Clienți		476	
	418	Clienți-facturi de întocmit			476
4428		TVA neexigibilă		76	
	4427	TVA colectată			76

✓ TVA NEEXIGIBILĂ AFERENTĂ MĂRFURILOR EVALUATE LA PREȚUL DE VÂNZARE CU AMĂNUNTUL

1. Se achiziționează mărfuri la costul de achiziție de 300 plus TVA. Adaosul comercial practicat este de 30% din costul de achiziție. Ulterior, mărfurile se vând în numerar.

- Achiziționarea mărfurilor:

371		Mărfuri		300	
4426		TVA deductibilă		57	
	401	Furnizori			357

- Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate: 300 x 30% = 90 lei

371		Mărfuri		90	
	378	Diferențe de preț la mărfuri			90

- TVA neexigibilă aferentă mărfurilor intrate: (300 + 90) x 19% = 74 lei

371		Mărfuri		74	
	4428	TVA neexigibilă			74

- Vânzarea mărfurilor:
  - totalul sumei încasate în numerar: 300 + 90 + 74,10 = 464 lei
  - TVA colectată se determină pe baza cotei de TVA recalculate: 464 x 19 : 119 = 74 lei
  - Venituri din vânzarea mărfurilor: 464 - 74 = 390 lei

5311		Casa în lei		464	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			390
	4427	TVA colectată			74

- Scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute:

607		Cheltuieli privind mărfurile		300	
378		Diferențe de preț la mărfuri		90	
4428		TVA neexigibilă		74	
	371	Mărfuri			464

Scanned with OKEN Scanner

✓ TVA NEEXIGIBILĂ AFERENTĂ LIVRĂRILOR CU PLATA ÎN RATE

1. Un angrosist livrează la începutul lunii unui detailist un lot de mărfuri cu plata în două rate lunare în valoare de 2.000 lei plus TVA. Costul de achiziție al mărfurilor livrate este de 1.200 lei. Dobânda lunară este de 1%. Decontările se fac cu ordin de plată la sfârșitul lunii.

- Livrarea mărfurilor cu plata în rate:

- dobânda totală: 2.380 x 1% + (2.380 : 2) x 1% = 23,80 + 11,90 = 35,70 lei

4111		Clienți	2415,70	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor		2.000
	4428	TVA neexigibilă		380
	472	Venituri înregistrate în avans		35,70

- Scoaterea din evidență a mărfurilor vândute:

607		Cheltuieli privind mărfurile	1.200	
	371	Mărfuri		1.200

- Încasarea primei rate: 1.000 + 190 + 23,80 = 1.213,80 lei

5121		Conturi la bănci în lei	1.213,80	
	4111	Clienți		1.213,80

- Dobânda aferentă ratei încasate:

472		Venituri înregistrate ăn avans	2.380	
	766	Venituri din dobânzi		2.380

- TVA aferentă ratei încasate:

4428		TVA neexigibilă	190	
	4427	TVA colectată		190

✓ TAXAREA INVERSĂ

1. Societatea comercială A vinde societății comerciale B un teren cu prețul de vânzare de 20.000 lei plus TVA 19%. Costul de achiziție al ternului este de 14.000 lei. Decontarea se face cu ordin de plată.

În contabilitaea societății comerciale A:

- Întocmirea facturii fiscale privind vânzarea terenului, pe care se înscrie mențiunea „taxare inversă" :

461		Debitori diverși	20.000	
	7583	Venituri din vânzarea activelor și alte oper. de capital		20.000

Scanned with OKEN Scanner

4426		TVA deductibilă		3.800	
	4427	TVA colectată			3.800

- Scoaterea din evidență a terenului vândut:

6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte op. de capital		14.000	
	2111	Terenuri			14.000

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei		20.000	
	461	Debitori diverși			20.000

În contabilitaea societății comerciale B :

- Achiziționarea terenului:

2111		Terenuri		20.000	
	404	Furnizori de imobilizări			20.000
4426		TVA deductibilă		3.800	
	4427	TVA colectată			3.800

- Achitarea datoriei:

404		Furnizori de imobilizări		20.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			20.000

✓ EXPORTUL DE BUNURI ȘI SERVICII

1. O societate comercială achiziționează materii prime în sumă de 2.000 lei plus TVA în vederea fabricării de produse finite, care se exportă la prețul de vânzare de 1.000 euro la cursul de 3,60 lei/euro. Produsele finite se înregistrază în contabilitate la costul de producție de 2.600 lei. Încasarea creanței se face la cursul de 3,70 lei/euro.

- Achiziționarea de materii prime:

301		Materii prime		2.000	
4426		TVA deductibilă		380	
	401	Furnizori			2.380

- Înregistrarea producției obținute:

345		Produse finite		2.600	
	711	Variația stocurilor			2.600

Scanned with OKEN Scanner

- Livrarea produselor finite, care este o operațiune scutită cu drept de deducere:

4111		Clienți	(1.000 x 3,60)	3.600	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			3.600

- Descărcarea gestiunii de produsele finite livrate:

711		Variația stocurilor		2.600	
	345	Produse finite			2.600

- Regularizarea TVA la sfârșitul lunii:

4424		TVA de recuperat		380	
	4426	TVA deductibilă			380

- Recuperarea de la buget a TVA de recuperat:

5121		Conturi la bănci în lei		380	
	4424	TVA de recuperat			380

- Încasarea creanței externe:

5124		Conturi la bănci în valută	(1.000 x 3,70)	3.700	
	4111	Clienți	(1.000 x 3,60)		3.600
	765	Venituri din diferențe de curs valutar			100

✓ IMPORTUL DE BUNURI ȘI SERVICII

1. O societate comercială importă materii prime în valoare de 1.000 euro, la cursul de 3,60 lei/euro. Se achită în numerar taxe vamale în sumă de 1.400 lei. TVA se achită cu ordin de plată.Datoria față de furnizor se achită la cursul de 3,70 lei/euro.

- Achiziționarea de materii prime: 1.000 x 3,60 lei/euro = 3.600 lei

301		Materii prime		3.600	
	401	Furnizori			3.600

- Achitarea taxelor vamale, care intră în costul de achiziție al materiilor prime:

301		Materii prime		1400	
	5311	Casa în lei			1400

- Achitarea TVA având ca bază costul de achiziție al materiilor prime:

4426		TVA deductibilă	(3.600 + 1.400) x 19%	950	
	5121	Conturi la bănci în lei			950

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea datoriei către furnizorul extern:

401		Furnizori	(1.000 x 3,60)	3.600	
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar		100	
	5124	Conturi la bănci în valută	(1.000 x 3,70)		3.700

✓ GARANȚII DE BUNĂ EXECUȚIE A LUCRĂRILOR DE CONSTRUCȚII-MONTAJ

Exigibilitatea TVA aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj ia naștere la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară recepției finale.[34]

1. O societate de construcții-montaj facturează contravaloarea lucrărilor executate, la valoarea de 10.000 lei puls TVA 19%. Conform contractului, garanția de bună execuție este de 6% și se reține din contravaloarea lucrărilor, pe factura fiscală.

a) În contabilitatea societății de construcții-montaj :

- Emiterea facturii, conform Situației de lucrări :

4111		Clienți		11.900	
	704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate			10.000
	4427	TVA colectată			1.900

- Reținerea garanției de bună execuție:

  - valoarea garanției, inclusiv TVA: 11.900 x 6% = 714 lei
  - TVA aferentă garanției: 714 x 19 : 119 = 114 lei

2678		Alte creanțe imobilizate		714	
	4111	Clienți			714
4427		TVA colectată		114	
	4428	TVA neexigibilă			114

- Regularizarea TVA aferentă garanției, în momentul încheierii Procesului-verbal de recepție:

4428		TVA neexigibilă		114	
	4427	TVA colectată			114

- Încasarea creanței, inclusiv a garanției:

5121		Conturi la bănci în lei		11.900	
	4111	Clienți	(11.900 - 714)		11.186
	2678	Alte creanțe imobilizate			714

34) Codul fiscal, actualizat, art. 135, alin. (6).

Scanned with OKEN Scanner

b) În contabilitaea beneficiarului :

- Primirea facturii fiscale de la constructor :

231		Imobilizări corporale în curs		10.000	
4426		TVA deductibilă		1.900	
	404		Furnizori de imobilizări		11.900

- Reținerea garanției :

404		Furnizori de imobilizări		714	
	167		Alte împrumuturi și datorii asimilate		714
4428		TVA neexigibilă		114	
	4426		TVA deductibilă		114

- Încheierea Procesului-verbal de recepție definitivă:

212		Construcții		10.000	
	231		Imobilizări corporale în curs		10.000
4426		TVA deductibilă		114	
	4428		TVA neexigibilă		114

- Achitarea datoriei către constructor:

404		Furnizori de imobilizări		11.186	
167		Alte împrumuturi și datorii asimilate		714	
	5121		Conturi la bănci în lei		11.900

✓ ALTE SITUAȚII

1. Se face o sponsorizare de mărfuri înregistrate la costul de achiziție de 1.400 lei. La sfârșitul exercițiului financiar, cifra de afaceri era de 400.000 lei iar impozitul pe profit datorat, de 5.000 lei.

- Acordarea cu titlu gratuit a mărfurilor:

6582		Donații și subvenții acordate		1.400	
	371		Mărfuri		1.400

- Limita deductibilă pentru cheltuieli de sponsorizare, stabilită la sfârșitul exercițiului financiar, reprezintă suma cea mai mică din următoarele două restricții:
  - 3 ‰ din cifra de afaceri : 400.000 x 3 ‰ = 1.200 lei
  - 20% din impozitul pe profit datorat : 5.000 x 20% = 1.000 lei
- Taxa pe valoarea adăugată aferentă valorii mărfurilor sponsorizate care depășește limita deductibilă : (1.400 - 1.000) x 19% = 76 lei

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		76	
	4427		TVA colectată		76

Scanned with OKEN Scanner

2. Se înregistrează o lipsă neimputabilă de materiale auxiliare în valoare de 50 lei.

- Scoaterea din evidență a materialelor auxiliare constatate lipsă, care se includ în cheltuieli nedeductibile fiscal:

6021		Cheltuieli cu materialele auxiliare		50	
	3021	Materiale auxiliare			50

- TVA aferentă materialelor lipsă la inventariere, care se include în cheltuieli nedeductibile fiscal:

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		9	
	4427	TVA colectată			9

5.6.5. CONTABILITATEA DATORIILOR DIN ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

5.6.5.1. NOȚIUNI GENERALE

Principalele impozite și taxe care se includ în această categorie sunt:

1. IMPOZITUL PE DIVIDENDE

Dividendele reprezintă remunerația capitalurilor puse la dispoziția societăților comerciale de către asociați sau acționari.

Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea *cotei de 10%* asupra *dividendelor brute*. Impozitul reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. În cazul în care dividendele nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat Situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.[35]

2. ACCIZELE

Accizele sunt taxe de consumație care se datorează bugetului de stat pentru anumite produse din țară și din import, cum ar fi : *alcool, produse din tutun, produse petroliere, cafea, confecții din blănuri naturale, articole de cristal, bijuterii, autoturisme, parfumuri, aparatură electronică etc.*

Accizele preced TVA și se calculează prin aplicarea unei *cote procentuale* asupra *bazei de impozitare*. Momentul datorării accizelor îl constituie, de regulă, data efectuării livrărilor pentru produsele interne sau data înregistrării Declarației vamale pentru produsele din import.

35) Codul fiscal, actualizat, art. 67, alin. (1).

Scanned with OKEN Scanner

3. IMPOZITELE ȘI TAXELE LOCALE

Impozitele și taxele locale reprezintă venituri ale bugetelor locale. Principalele impozite și taxe locale sunt : *impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor în domeniul construcțiilor; taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afișaj și reclamă, taxa pentru ședерea în stațiunile balneoclimaterice, impozitul pe spectacole etc*

4. TAXELE VAMALE

Taxele vamale reprezintă sumele percepute de stat pentru exportul, importul sau tranzitul de bunuri și valori. Taxa calculează prin aplicarea unei *cote procentuale* asupra *valorii în vamă*, exprimată în lei.

5. FONDUL SPECIAL PENTRU PROMOVAREA ȘI MODERNIZAREA TURISMULUI

Se constituie prin aplicarea cotei de *3%* asupra *veniturilor* realizate *din activitatea turistică.* Se virează până la data de 25 a lunii următoare.

6. FONDUL SPECIAL AL DRUMURILOR PUBLICE

Se constituie prin aplicarea cotei de *45%* asupra *prețului cu ridicata* la rafinărie pentru carburanții auto din producția internă și a valorii în vamă pentru carburanții auto importați. Se virează până în data de 10 a lunii următoare.

7. FONDUL SPECIAL PENTRU SĂNĂTATE PUBLICĂ

Contribuția se calculează astfel:

- *o cotă de 12%* din încasările privind *publicitatea la produsele din tutun și alcool;*
- *o cotă de 2%* din veniturile obținute *din producerea și vânzarea produselor din tutun și alcool;*
- *o cotă de 2%* din adaosul comercial aferent vânzării *mărfurilor* din categoria *tutunului și alcoolului.*

Fondul de sănătate se virează lunar, până în data de 25 a lunii următoare.

8. FONDUL PENTRU MEDIU

Veniturile fondului pentru mediu se constituie, în principal, din:

- *o contribuție de 3%* din veniturile realizate din *vânzarea deșeurilor feroase* și *neferoase;*
- *taxele* pentru *emisiile de poluanți în atmosferă;*
- *o taxă de 1 leu/kg* din greutatea ambalajelor introduse pe piața națională de către *importatorii și producătorii de bunuri ambalate și ambalaje de desfacere;*
- *o contribuție de 2%* din valoarea *substanțelor clasificate* ca fiind *periculoase pentru mediu*, comercializate de către producători sau importatori;

Scanned with OKEN Scanner

- *o cotă de 3%* din valoarea de vânzare *a masei lemnoase pe picior;*
- *o cotă de 3%* din valoarea de vânzare a *produselor* obținute în urma *prelucrării lemnului;*
- *o taxă de 1 leu/kg anvelopă* încasată de la producătorii sau importatorii care introduc pe piață anvelope *noi sau uzate;*
- *o contribuție de 3%* din suma care se plătește anual pentru *gestionarea fondului de vânătoare.*[36]

9. ALTE FONDURI SPECIALE

Alte fonduri speciale care se constituie în prezent sunt:

- *Fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea punctelor de control și a trecerii frontierei;*
- *Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic;*
- *Fondul special pentru protejarea asiguraților;*
- *Fondul special al aviației civile;*
- *Fondul național de solidaritate;*
- *Fondul cultural național;*
- *Fondul cinematografic național.*

5.6.5.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

Contul 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

După conținutul economic este un *cont de datorii fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv,* care ține evidența decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cum sunt: accizele, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri etc.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate bugetului (635);
- » impozitul pe dividende datorat (457);
- » accizele și taxele vamale aferente bunurilor importate (208, 212, 2131 la 2134, 214, 301, 302, 303, 361, 371, 381);
- » TVA amânată la plată (4428).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate virate bugetului (5121, 5311);
- » datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor al contului reprezintă alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

36) OUG nr. 196/2005 privind fondul de mediu.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 447 „Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate"

După conținutul economic este un *cont de datorii fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind fondurile speciale.

În **CREDIT** se înregistrează:
» datoriile și vărsămintele de efectuat către bugetului statului (635).

În **DEBIT** se înregistrează:
» datoriile și vărsămintele achitate bugetului statului (5121, 5311);
» datoriile anulate (7588);

SOLDUL creditor al contului reprezintă alte datorii și vărsăminte asimilate datorate bugetului statului.

Contul 4481 „Alte datorii față de bugetul statului""

După conținutul economic este un *cont de datorii fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența decontărilor privind alte datorii față de bugetul statului.

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate bugetului (6581).

În **DEBIT** se înregistrează:
» datoriile achitate bugetului statului (5121, 5311);
» datoriile anulate (7588).

SOLDUL creditor al contului reprezintă alte datorii față de bugetul statului.

Contul 4482 „Alte creanțe privind bugetul statului""

După conținutul economic este un *cont de creanțe fiscale,* iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența decontărilor privind alte creanțe față de bugetul statului.

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele cuvenite entității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (758).

În **CREDIT** se înregistrează:
» sumele încasate de la bugetul statului (5121, 5311).

SOLDUL debitor al contului reprezintă alte creanțe față de bugetul statului.

Scanned with OKEN Scanner

5.6.5.3. OPERAȚII PRIVIND ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

1. Se înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni:

- Accize în valoare de 500, care intră în costul de achiziție al materiilor prime importate:

301		Materii prime	500		
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			500

- Achitarea cu ordin de plată a accizelor:

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	500		
	5121	Conturi la bănci în lei			500

- Înregistrarea impozitului pe clădiri:

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	200		
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			200

- Achitarea în numerar a impozitului pe clădiri:

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	200		
	5311	Casa în lei			200

2. Se înregistrează următoarele operații privind fondurile speciale:

- Fondul de sănătate datorat de către producător aferent livrării de băuturi alcoolice în valoare de 2.000 lei: 2.000 x 2% = 40 lei

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	40		
	447	Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate			40

- Fondul de sănătate datorat de către comerciant, calculat în cotă de 2% din adaosul comercial aferent livrărilor de băuturi alcoolice și tutun: 400 x 2% = 8 lei

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	8		
	447	Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate			8

3. Pe baza procesului verbal întocmit în urma unui control al organelor fiscale se înregistrează majorări în sumă de 100 lei pentru neplata la termen a impozitului pe profit și diminuări de penalități în sumă de 60 lei privind TVA de plată, care au fost calculate și vărsate în anul precedent.

- Majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit:

6581		Despăgubiri, amenzi și penalități	100		
	4481	Alte datorii față de bugetul statului			100

- Creanța privind diminuarea penalităților:

4482		Alte creanțe privind bugetul statului	60		
	7581	Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități			60

Scanned with OKEN Scanner

5.7. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL GRUPULUI ȘI CU ASOCIAȚII

Din relațiile societăților comerciale cu celelalte entități din cadrul grupului sau cu asociații rezultă datorii și creanțe generate de o gamă foarte variată de operațiuni, cum ar fi:

- acordări sau restituiri de ajutoare financiare în cadrul entităților din cadrul unui grup;
- acordări și retrageri de resurse bănești ale asociaților sau acționarilor;
- subscrieri și retrageri de capital social;
- transferuri de cheltuieli și venituri în cadrul activităților în participație.

5.7.1. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL GRUPULUI

5.7.1.1. NOTIUNI GENERALE

Entitățile economice se pot asocia, constituindu-se grupuri, care au ca scop: asigurarea unui plus de capital, autoprotecție reciprocă, dezvoltarea activității, ameliorarea rezultatelor financiare etc. **Grupul** este un ansamblu de societăți comerciale constituit, de regulă, dintr-o societate-mamă(dominantă), care exercită direct sau indirect controlul sau influența asupra celorlalte societăți din grup numite filiale. Fiecare membru al grupului își păstrează autonomia și personalitatea economică și juridică. Entitățile din cadrul grupului își pot acorda reciproc ajutoare materiale și financiare cu titlu rambursabil. Din aceste relații rezultă datorii și creanțe.

5.7.1.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea datoriilor și creanțelor din relațiile în cadrul grupului se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **451** *"Decontări între entitățile afiliate"*, care se detaliază pe două conturi sintetice de gradul II:

- **4511** *"Decontări între entitățile afiliate"*
- **4518** *"Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate"*.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4511 „Decontări între entitățile afiliate"

După conținutul economic este un *cont de creanțe și datorii față de societățile din cadrul grupului,* iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* care exprimă creanțe privind valori transmise altor entități din cadrul grupului și datorii privind valorile primite de la alte entități din cadrul grupului.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele virate altor entități din cadrul grupului (5121, 5124, 5311, 5314);
- » valoarea stocurilor livrate entităților din cadrul grupului (301 la 388);
- » prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (7583, 4427);
- » prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate entităților din cadrul grupului (7641);
- » dividendele aferente investițiilor financiare pe termen scurt (762);
- » dividendele de încasat din participații (761);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută (765).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele încasate de la entități din cadrul grupului (5121, 5124, 5311, 5314);
- » valoarea stocurilor primite de la entitățile afiliate (301 la 388);
- » încasarea dividendelor (5121, 5124);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută (665);
- » valoarea debitelor scăzute din evidență (668).

SOLDUL debitor al contului reprezintă creanțele față de entitățile din cadrul grupului, iar soldul creditor exprimă datoriile față de entitățile din cadrul grupului.

Contul 4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate"

După conținutul economic este un *cont de creanțe și datorii pe termen scurt* , iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* care ține evidența dobânzilor cuvenite sau datorate privind decontările din cadrul grupului.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate (766);
- » dobânzile achitate, evidențiate anterior ca datorii (5121, 5124, 5311, 5314);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută (765).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » dobânzile datorate, aferente împrumuturilor angajate (666);
- » dobînzile încasate, evidențiate anterior ca și creanțe (5121, 5311);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută (665).

SOLDUL debitor al contului reprezintă dobânzile cuvenite, iar soldul creditor, dobânzile datorate, față de alte entități din cadrul grupului.

Scanned with OKEN Scanner

5.7.1.3. OPERAȚII PRIVIND DECONTĂRILE ÎN CADRUL GRUPULUI

1. Societatea mamă acordă unei filiale din cadrul grupului un ajutor financiar pe 6 luni în sumă de 1.000 lei, cu o dobândă lunară de 0,5%, care se decontează în exercițiul financiar următor.

a) În contabilitatea societății mamă

- Acordarea ajutorului financiar:

4511		Decontări între entitățile afiliate		1.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			1.000

- Înregistrarea dobânzilor de încasat: 1.000 x 0,5% x 6 luni

4518		Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate		30	
	766	Venituri din dobânzi			30

- Încasarea împrumutului și a dobânzilor aferente:

5121		Conturi la bănci în lei		1.030	
	4511	Decontări între entitățile afiliate			1.000
	4518	Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate			30

b) În contabilitatea filialei

- Primirea ajutorului financiar:

5121		Conturi la bănci în lei		1.000	
	4511	Decontări între entitățile afiliate			1.000

- Înregistrarea dobânzilor de plătit: 1.000 x 0,5% x 6 luni

666		Cheltuieli privind dobânzile		30	
	4518	Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate			30

- Achitarea împrumutului și a dobânzilor aferente:

4511		Decontări în cadrul grupului		1.000	
4518		Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului		30	
	5121	Conturi la bănci în lei			1.030

Scanned with OKEN Scanner

5.7.2. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PRIVIND INTERESELE DE PARTICIPARE

5.7.2.1. NOTIUNI GENERALE

Interesele de participare reprezintă drepturi deținute pe termen lung în capitalul altei societăți comerciale. Acestea cuprind **investiții în entități economice asociate**, când participarea este de *până la 10%* și **investiții strategice,** când procentul de participare este cuprins *între 10 și 20%*. Uneori, se pot acorda ajutoare financiare pe termen scurt entităților la care se dețin interese de participare sau se pot achiziționa acțiuni, pentru care se încasează dobânzi sau dividende.

5.7.2.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea decontărilor privind interesele de participare se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **453** *"Decontări privind interesele de participare"*, care se detaliază pe două conturi sintetice de gradul II:

- **4531** *"Decontări privind interesele de participare"*
- **4538** *"Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare".*

Contul 4531 „Decontări privind interesele de participare"

După conținutul economic este un *cont de creanțe și datorii pe termen scurt* , iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* care exprimă creanțe sau datorii pe termen scurt privind decontările din interesele de participare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele virate altor entități legate prin interese de participare (5121, 5124, 5311, 5314);
- » prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate entităților legate prin interese de participare (7641);
- » dividendele aferente investițiilor financiare pe termen scurt (762);
- » dividendele de încasat din participații (761);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută (765);

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele încasate de la entități legate prin interese de participare (5121, 5124, 5311, 5314);
- » dividendele încasate (512);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută în valută (665);
- » valoarea debitelor scăzute din evidență (668)

SOLDUL debitor al contului reprezintă creanțe privind decontările din interesele de participare, iar soldul creditor exprimă datorii privind decontările din interesele de participare.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4538 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare"

După conținutul economic este un *cont de creanțe și datorii pe termen scurt* , iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* care ține evidența dobânzilor cuvenite sau datorate privind decontările din interese de participare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate (766);
- » dobânzile achitate, evidențiate anterior ca datorii (5121, 5124, 5311, 5314);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută (765);

În **CREDIT** se înregistrează:
- » dobânzile datorate, aferente împrumuturilor angajate (666);
- » dobînzile încasate, evidențiate anterior ca și creanțe (5121, 5124, 5311, 5314);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor în valută (665);

SOLDUL debitor al contului reprezintă dobânzile cuvenite, iar soldul creditor, dobânzile datorate.

5.7.2.3. OPERAȚII PRIVIND DECONTĂRILE DIN INTERESELE DE PARTICIPARE

1. Societatea comercială "A" acordă societății comerciale "B" un ajutor financiar, incluzînd un interes de participare în sumă de 5.000 lei, cu o dobândă de 5% pe an. După un an, se încasează prin virament bancar dobânzile și se convertește împrumutul în acțiuni sub formă de interese de participare, emise de către societatea comercială "B".

a) În contabilitatea societății "A"

- Acordarea ajutorului financiar:

4531	5121	Decontări privind interesele de participare Conturi la bănci în lei	5.000		5.000

- Înregistrarea dobânzilor de încasat: 5.000 x 5% = 250 lei

4538	766	Dobânzi afer decontărilor priv. interesele de participare Venituri din dobânzi	250		250

- Încasarea dobânzilor:

5121	4538	Conturi la bănci în lei Dobânzi afer. decontărilor priv. interes de participare	250		250

- Conversia ajutorului financiar în acțiuni sub formă de interese de participare:

263	4531	Interese de participare Decontări privind interesele de participare	5.000		5.000

b) În contabilitatea societății "B"

- Primirea ajutorului financiar:

5121	4531	Conturi la bănci în lei Decontări privind interesele de participare	5.000		5.000

- Înregistrarea dobânzilor de plătit: 5.000 x 5% = 250 lei

666	4538	Cheltuieli privind dobânzile Dobânzi afer. decontărilor priv. interes de participare	250		250

- Achitarea dobânzilor:

4538	5121	Dobânzi afer. decontărilor priv. interesele de participare Conturi la bănci în lei	250		250

- Conversia ajutorului financiar în acțiuni:

4531	1012	Decontări privind interesele de participare Capital subscris vărsat	5.000		5.000

5.7.3. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU ASOCIAȚII

5.7.3.1. NOȚIUNI GENERALE

Între societățile comerciale și asociații sau acționarii acestora pot exista relații de decontare generate de operațiuni, precum:

- sume personale lăsate temporar de către asociați la dispoziția entității;
- aporturi subscrise în vederea constituirii sau creșterii capitalului social;
- aporturi sociale retrase de către asociați;
- dividende de plată.

5.7.3.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu asociații se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

- Contul **455** *"Sume datorate acționarilor/asociaților"* care se desfășoară pe două conturi de gradul II: **4551** *"Acționari/asociați-conturi curente"*; **4558** *"Acționari/asociați-dobânzi la conturi curente"*.
- Contul **456** *"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"*;
- Contul **457** *"Dividende de plată"*.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4551 „Acționari/asociați - conturi curente"

După conținutul economic este un *cont de datorii față de asociați*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către asociați.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele depuse de către asociați (5121, 5124, 5311, 5314);
- » dividendele depuse în contul curent al asociaților (457).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele restituite asociaților (5121, 5124, 5311, 5314).

SOLDUL creditor al contului reprezintă sumele datorate de entitate asociaților.

Contul 4558 „Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente"

După conținutul economic este un *cont de datorii față de asociați*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența dobânzilor datorate privind sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către asociați.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » dobânzile datorate asociaților (666).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » dobânzile achitate asociaților (5121, 5124, 5311, 5314);
- » dobânzile virate în contul curent al asociaților (4551).

SOLDUL creditor al contului reprezintă dobânzile datorate de entitate asociaților.

Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

După conținutul economic este un *cont de creanțe față de asociați sau acționari*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența decontărilor cu acționarii sau asociații privind capitalul.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » capitalul subscris de acționari sau asociați (1011);
- » valoarea primelor legate de capital constituite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital și conversiei obligațiunilor în acțiuni (104);
- » sumele sau bunurile restituite asociaților care se retrag (205, 208, 211, 212, 213, 214, 231, 301 la 381, 5121, 5124, 5311, 5314);
- » diferențele favorabile de curs valutar stabilite la sfârșitul exercițiului financiar aferente aportului în valută (765);

În **CREDIT** se înregistrează:
- » aportul în numerar depus de asociați pentru constituirea și majorarea capitalului social (5121, 5124, 5311, 5314);
- » aportul în natură depus de asociați pentru constituirea și majorarea capitalului social (205 la 267, 301 la 381);
- » capitalul social retras de acționari sau asociați (1012);

Scanned with OKEN Scanner

» împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);
» diferențele nefavorabile de curs valutar stabilite la vărsarea capitalului sau la sfârșitul exercițiului financiar, aferente aportului în valută (665).

SOLDUL debitor al contului reprezintă creanțele entității față de acționari sau asociați.

Contul 457 „Dividende de plată"

După conținutul economic este un *cont de datorii față de asociați*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența dividendelor datorate acționarilor sau asociaților.

În **CREDIT** se înregistrează:
» dividendele datorate acționarilor sau asociaților din profitul net (117).

În **DEBIT** se înregistrează:
» dividendele nete achitate acționarilor sau asociaților (5121, 5124, 5311, 5314);
» impozitul pe dividende reținut (446);
» dividendele nete lăsate temporar la dispoziția entității (4551);
» datoriile prescrise sau anulate (7588).

SOLDUL creditor al contului reprezintă dividendele datorate.

5.7.3.3. OPERAȚII PRIVIND DECONTĂRILE CU ASOCIAȚII

1. Un asociat împrumută societatea cu un numerar de 400 lei pentru efectuarea unor plăți către furnizori. După 6 luni asociatului i se restituie suma în numerar, împreună cu dobânda de 20 lei.

- Sume depuse de asociat și lăsate temporar la dispoziția entității:

5311		Casa în lei		400	
	4551	Asociați-conturi curente			400

- Dobânzi aferente sumelor depuse de asociat:

666		Cheltuieli privind dobânzile		20	
	4558	Asociați-dobânzi la conturi curente			20

- Restituirea sumelor către asociat și achitarea dobânzilor aferente:

4551		Asociați-conturi curente		400	
4558		Asociați-dobânzi la conturi curente		20	
	5311	Casa în lei			420

Scanned with OKEN Scanner

2. Se constituie o entitate economică sub forma unei societăți comerciale cu răspundere limitată, cu un capital subscris de 3.000 lei, care se varsă astfel :

- teren evaluat la 1.000 lei;
- numerar depus la bancă: 2.000 lei.

Ulterior, se retrage un acționar și i se achită în numerar suma de 500 lei, reprezentând contravaloarea părților sociale depuse.

- Subscrierea de capital:

456		Decontări cu asociații privind capitalul	3.000	
	1011	Capital subscris nevărsat		3.000

- Vărsarea capitalului subscris:

2111		Terenuri	1.000	
5121		Conturi la bănci în lei	2.000	
	456	Decontări cu asociații privind capitalul		3.000

- Regularizarea capitalului social:

1011		Capital subscris nevărsat	3.000	
	1012	Capital subscris vărsat		3.000

- Suma achitată asociatului care se retrage:

456		Decontări cu asociații privind capitalul	500	
	5311	Casa în lei		500

- Diminuarea capitalului retras de asociat:

1012		Capital subscris vărsat	500	
	456	Decontări cu asociații privind capitalul		500

3. Se repartizează la dividende profitul reportat din anii precedenți în sumă de 1.000 lei. După reținerea și virarea impozitului pe dividende cu ordin de plată, dividendele nete se lasă temporar de către asociat la dispoziția entității.

- Repartizarea rezultatului reportat la dividende:

1171		Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat	1.000	
	457	Dividende de plată		1.000

- Reținerea din dividendele brute a impozitului pe dividende: 1.000 x 10% = 100 lei

457		Dividende de plată	100	
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		100

Scanned with OKEN Scanner

- Virarea cu ordin de plată a impozitului pe dividende:

446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	100	
	5121	Conturi la bănci în lei		100

- Dividende nete lăsate de asociați la dispoziția entității: 1.000 - 100 = 900 lei

457		Dividende de plată	900	
	4551	Acționari/asociați-conturi curente		900

5.7.4. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR DIN OPERAȚII ÎN PARTICIPAȚIE

5.7.4.1. NOȚIUNI GENERALE

În practica economică pot apărea situații în care două sau mai multe entități economice se asociază pentru realizarea în comun a unor afaceri, cum ar fi: construirea unor obiective, desfacerea în comun a unor mărfuri etc. Fiecare dintre entități participă cu anumite active sau activități la realizarea obiectivelor propuse, conform contractului încheiat între parteneri.

Una dintre entitățile asociate în participație conduce o evidență contabilă distinctă a operațiilor în participație sau se poate organiza un birou de evidență a afacerii în comun. Entitatea care ține evidența transmite lunar entităților asociate cote părți din cheltuielile și veniturile înregistrate, în raport cu cotele de participație. Transmiterea bunurilor și valorilor, a cheltuielilor și a veniturilor se face pe baza *Decontului pentru operațiuni în participație*, care se întocmește lunar, în două exemplare.

Rezultatele se împart între participanți, în funcție de cota de participare a fiecăruia. Asociatul care conduce evidența contabilă a asociației va întocmi o balanță de verificare în care sunt prezentate conturile cu ajutorul cărora s-au înregistrat numai activitățile realizate de asociație: clienți, furnizori, cheltuieli, venituri, etc.

Impozitul pe profit/venit obținut în urma unei asocieri în participație se plătește de către fiecare coparticipant.

Evidențierea TVA-ului și plata acestuia se face de către entitatea desemnată prin contractul de asociere să țină contabilitatea acestor operațiuni.

Scanned with OKEN Scanner

5.7.4.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea decontărilor din operații în participație se realizează cu ajutorul contului bifuncțional **458** *"Decontări din operații în participație"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

Contul 4581 „Decontări din operații în participație" - pasiv

După conținutul economic este un *cont de datorii față de asociați*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.
Este utilizat în contabilitatea asociaților care țin contabilitatea acestei operațiuni.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele primite de la coparticipanți (5121, 5124, 5311, 5314);
- » veniturile transferate din operații de participare (701 la 786);

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele achitate coparticipanților (5121, 5124, 5311, 5134);
- » amortizarea calculată de către proprietarul imobilizării, care se transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participare (281);
- » cheltuielile transferate din operații de participare (601 la 686);

SOLDUL creditor reprezintă datoriile entității privind operațiile în participație.

Contul 4582 „Decontări din operații în participație" - activ

După conținutul economic este un *cont de creanțe față de asociați*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.
Este utilizat în contabilitatea asociaților care nu țin contabilitatea acestei operațiuni.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele achitate coparticipanților (5121, 5124, 5311, 5314);
- » veniturile primite prin transfer din operații de participare (701 la 786);

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele primite de la coparticipanți (5121, 5124, 5311, 5314);
- » cheltuielile primite din operații de participare (601 la 686);

SOLDUL debitor al contului reprezintă creanțele entității privind operațiile în participație.

Scanned with OKEN Scanner

5.7.4.3. OPERAȚII PRIVIND ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE

1. Două entități economice se asociază pentru cumpărarea și desfacerea în comun a unui lot de mărfuri. Cota de participare a fiecărui asociat este de 50%. Fiecare partici- pant participă la afacere cu suma de 3.000 lei. Se achiziționează mărfuri în valoare de 6.000 lei plus TVA, care se achită cu ordin de plată. Mărfurile se livrează la valoarea de 8.000 lei plus TVA, încasarea făcându-se cu ordin de plată. Contabilitatea afacerii este condusă de asociatul "A", care transmite asociatului "B", pe bază de decont, cota-parte din veniturile și cheltuielile aferente afacerii. Asociatul "A" restituie asociatului "B" sumele încasate inițial și achită profitul brut.

a) În contabilitatea asociatului "A"

- Încasarea sumelor de la asociați:

5121		Conturi la bănci în lei	3.000		
	4581	Decontări din operații în participație-pasiv			3.000

- Achiziționarea mărfurilor:

371		Mărfuri	6.000		
4426		TVA deductibilă	1.140		
	401	Furnizori			7.140

- Plata furnizorului:

401		Furnizori	7.140		
	5121	Conturi la bănci în lei			7.140

- Livrarea mărfurilor:

4111		Clienți	9.520		
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			8.000
	4427	TVA colectată			1.520

- Scoaterea din evidență a mărfurilor livrate:

607		Cheltuieli privind mărfurile	6.000		
	371	Mărfuri			6.000

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei	9.520		
	4111	Clienți			9.520

- Transmiterea cheltuielilor către asociatul "B", pe bază de decont: 6.000 : 2 = 3.000 lei

4581		Decontări din operații în participație-pasiv	3.000		
	607	Cheltuieli privind mărfurile			3.000

Scanned with OKEN Scanner

- Transmiterea veniturilor către asociatul "B", pe bază de decont: 8.000 : 2 = 4.000 lei

707		Venituri din vânzarea mărfurilor		4.000	
	4581	Decontări din operații în participație-pasiv			4.000

- Restituirea sumelor primite anterior (3.000) și plata profitului brut (1.000) către asociați: 3.000 + 1.000 = 4.000 lei

4581		Decontări din operații în participație-pasiv		4.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			4.000

- Regularizarea TVA:

4427		TVA colectată		1.520	
	4426	TVA deductibilă			1.140
	4423	TVA de plată			380

- Achitarea TVA de plată:

4423		TVA de plată		380	
	5121	Conturi la bănci în lei			380

b) În contabilitatea asociatului "B"

- Achitarea sumelor către asociatul "A":

4582		Decontări din operații în participație-activ		3.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			3.000

- Primirea cheltuielilor prin transfer:

607		Cheltuieli privind mărfurile		3.000	
	4582	Decontări din operații în participație-activ			3.000

- Primirea veniturilor prin transfer:

4582		Decontări din operații în participație-activ		4.000	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor			4.000

- Primirea sumelor restituite anterior și a profitului brut: 3.000 + 1.000 = 4.000 lei

5121		Conturi la bănci în lei		4.000	
	4582	Decontări din operații în participație-activ			4.000

Scanned with OKEN Scanner

5.8. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU DEBITORII ŞI CREDITORII DIVERŞI

5.8.1. NOŢIUNI GENERALE

În practica economică a entităţilor pot apărea creanţe şi datorii foarte diverse, care nu se pot încadra în categoriile pentru care există grupe de conturi distincte. De regulă, aceste creanţe şi datorii intervin fortuit în viaţa economică a unei entităţi, neavând legătură cu obiectul de bază al activităţii acesteia.

Principalele operaţiuni din care rezultă creanţe şi datorii diverse sunt:

- imputaţii, despăgubiri şi penalităţi de primit de la terţi sau datorate terţilor;
- vânzarea imobilizărilor şi a titlurilor de plasament;
- împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni;
- sume cuvenite pentru concesiuni, locaţii de gestiune, chirii etc;
- dividende şi dobânzi de încasat pentru titluri imobilizate sau de plasament;
- reactivarea unor debite.

5.8.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi se realizează cu ajutorul grupei **46** *"Debitori şi creditori diverşi"* care cuprinde conturile:

- **461** *"Debitori diverşi"*
- **462** *"Creditori diverşi"*.

Contul 461 „Debitori diverşi"

După conţinutul economic este un *cont de creanţe pe termen scurt*, iar după funcţia contabilă este un *cont de activ*, care ţine evidenţa creanţelor faţă de diverşi debitori.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise (161);
» preţul de vânzare al imobilizărilor vândute (7583, 4427);
» valoarea despăgubirilor şi penalităţilor datorate de terţi (7581, 4427);
» sumele imputate pentru lipsuri constatate la inventariere (7581, 4427);
» sumele cuvenite pentru concesiuni, locaţii de gestiune, chirii, licenţe etc. (706, 4427);
» valoarea titlurilor de plasament cedate (109, 501 la 508, 7642);
» dividendele de încasat aferente titlurilor deţinute (761, 762);
» valoarea creanţelor reactivate (754, 4427);
» diferenţele favorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută la sfârşitul exerciţiului financiar (765);
» dobânzile cuvenite de la debitori diverşi (766).

Scanned with OKEN Scanner

În **CREDIT** se înregistrează:
- » valoarea debitelor încasate (5121, 5124, 5311, 5314);
- » valoarea creanțelor scoase din evidență ca urmare a insolvabilității debitorilor (654, 4426);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută, stabilite la decontare sau la sfârșitul exercițiului financiar (665);
- » valoarea sconturilor acordate debitorilor (667).

SOLDUL debitor al contului reprezintă creanțele entității față de diverși debitori.

Contul 462 „Creditori diverși"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența datoriilor față de diverși creditori.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele primite și necuvenite (5121, 5124, 5311, 5314);
- » despăgubirile și penalitățile datorate creditorilor diverși (6581);
- » datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament (502 la 508);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » datoriile achitate creditorilor diverși (5121, 5124, 5311, 5314);
- » datoriile prescrise sau anulate (7588);
- » sconturile obținute de la creditori (767);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la decontare sau la închiderea exercițiului financiar (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă datoriile entității către diverși creditori.

5.8.3. OPERAȚII PRIVIND DEBITORII ȘI CREDITORII DIVERȘI

1. O societate comercială achiziționează 100 de acțiuni cu prețul de 2 lei/acțiune. Ulterior, vând 20 de acțiuni cu prețul de 3 lei/acțiune. Decontările se fac prin bancă.

- Achiziționarea titlurilor de plasament: 100 x 2 lei/acțiune = 200 lei

508		Alte investiții pe termen scurt		200	
	462	Creditori diverși			200

- Achitarea datoriei privind acțiunile achiziționate:

462		Creditori diverși		200	
	5121	Conturi la bănci în lei			200

Notă: În locul contului 462"Creditori diverși" se poate folosi și contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt".

- Vânzarea acțiunilor:

461		Debitori diverși	(20 x 3 lei/acțiune)	60	
	508	Alte investiții pe termen scurt	(20 x 2 lei/acțiune)		40
	7642	Câștiguri din investiții finan. pe termen scurt cedate			20

- Încasarea creanțelor din vânzarea acțiunilor:

5121		Conturi la bănci în lei	60	
	461	Debitori diverși		60

5.9. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE REGULARIZARE

5.9.1. NOȚIUNI GENERALE

În cursul exercițiului financiar, dar mai ales la sfârșitul acestuia, apar unele operații economice care trebuie reflectate temporar în contabilitate și care, ulterior, urmează a fi anulate sau repartizate la alte conturi. Asemenea operații se mai numesc *regularizări*.

Principalele operații de regularizare se referă la:

- delimitarea cheltuielilor și veniturilor aferente perioadei viitoare de cele aferente perioadei curente;
- separarea creanțelor și datoriilor care necesită cercetări și lămuriri suplimentare.

În categoria **cheltuielilor înregistrate în avans**, denumite și **cheltuieli anticipate**, se includ cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar curent, dar care se referă la exercițiile financiare următoare, cum sunt: chiriile, locațiile de gestiune, concesiunile plătite anticipat, primele de asigurare, abonamente la publicații achitate anticipat, dobânzi aferente contractelor de leasig financiar etc.

Veniturile înregistrate în avans sunt veniturile aferente perioadelor următoare, dar încasate anticipat în perioada curentă, cum ar fi: chirii, abonamente, asigurări, dobânzi aferente contractelor de leasing financiar etc.

Cheltuielile și veniturile înregistrate în avans urmează a se încorpora în mod eșalonat în rezultat, pe baza unui scadențar, în perioadele următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Principalele operații în curs de clarificare se referă la încasările și plățile pentru care nu există documente, încasări sau plăți efectuate din eroare în conturile bancare, documente din care nu rezultă clar natura operației etc. Toate sumele în curs de clarificate trebuie lămurite până la închiderea exercițiului financiar.

Activele de regularizare pot fi considerate ca fiind creanțe ale exercițiului financiar curent față de exercițiul financiar următor, iar **pasivele de regularizare** sunt datorii ale exercițiului financiar curent față de exercițiul viitor.

5.9.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea operațiilor de regularizare se realizează cu ajutorul conturilor:

- **471** *"Cheltuieli înregistrate în avans"*
- **472** *"Venituri înregistrate în avans"*
- **473** *"Decontări din operații în curs de clarificare"*

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"

După conținutul economic este un *cont de active de regularizare*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența cheltuielilor anticipate sau efectuate în avans, care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli, pe bază de scadențar, în perioada următoare.

În **DEBIT** se înregistrează:

» cheltuielile cu reparațiile, cu abonamentele, cu chiriile de achitat anticipat (401);

» cheltuielile cu reparațiile, cu abonamentele, cu chiriile achitate anticipat (5121, 5124, 5311, 5314);

» cheltuielile constatate la sfârșitul exercițiului financiar ca fiind aferente perioadelor următoare (605, 611 la 628, 658, 666, 668);

» dobânzile aferente contractelor de leasing financiar (167).

În **CREDIT** se înregistrează:

» cheltuielile înregistrate în avans integrate în rezultatul exercițiului financiar curent, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 658, 666, 668).

SOLDUL debitor reprezintă cheltuielile înregistrate în avans, de repartizat în perioadele următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans"

După conținutul economic este un *cont de pasive de regularizare,* iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența veniturilor anticipate sau a veniturilor de realizat, care urmează a se integra eșalonat, pe bază de scadențar, în rezultatele exercițiilor financiare următoare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor următoare, cum ar fi: chirii, abonamente, asigurări, vânzări cu plata în rate etc. (4111, 461, 5121, 5124, 5311, 5314);

» dobânda de încasat, în cazul leasingului financiar (2674).

În **DEBIT** se înregistrează:

» veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente (704, 705, 706, 708, 758, 766).

SOLDUL creditor reprezintă veniturile înregistrate în avans, de repartizat în perioadele următoare.

Contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare"

După conținutul economic este un *cont de regularizare*, iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* utilizat pentru evidența sumelor în curs de clarificare, care nu pot fi înregistrate pe cheltuieli sau în alte conturi, în mod direct, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare.

În **DEBIT** se înregistrează:

» plățile care, în momentul efectuării sau constatării, nu se pot înregistra definitiv, fiind necesare clarificări suplimentare (5121, 5124, 5311, 5314);

» minusuri la recepția bunurilor, a căror cauză nu poate fi stabilită la momentul respectiv (401, 408);

» sumele restituite, necuvenite entității (5121, 5124).

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele încasate prin conturile de trezorerie și necuvenite (5121, 5124);

» sumele clarificate, trecute pe cheltuieli (601 la 658).

SOLDUL debitor sau creditor reprezintă sumele în curs de clarificare.

Scanned with OKEN Scanner

5.9.3. OPERAȚII PRIVIND CONTURILE DE REGULARIZARE

1. O entitate achită cu numerar în decembrie anul 200N un abonament la revista «Contabilitate-Fiscalitate» pentru anul 200N+1 în valoare de 300 lei plus TVA. În anul 200N+1 se include lunar în rezultat cota-parte din valoarea abonamentului.

a) În contabilitatea entității

- Achitarea abonamentului:

471		Cheltuieli înregistrate în avans	300		
4426		TVA deductibilă	57		
	5311	Casa în lei			357

- Includerea lunară în rezultat a unei părți din valoarea abonamentului: 300 : 12 = 25 lei

628		Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	25		
	471	Cheltuieli înregistrate în avans			25

b) În contabilitatea redacției:

- Încasarea abonamentului:

5311		Casa în lei	357		
	472	Venituri înregistrate în avans			300
	4427	TVA colectată			57

- Includerea lunară în rezultat a unei părți din valoarea abonamentului:

472		Venituri înregistrate în avans	25		
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			25

2. La sfârșitul exercițiului financiar se constată că următoarele cheltuieli sunt aferente exercițiului financiar următor:

- cheltuieli cu reparațiile: 200 lei;
- cheltuieli cu dobânzile: 50 lei.

- Cheltuieli constatate ca fiind aferente exercițiului financiar următor:

471		Cheltuieli înregistrate în avans	250		
	611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile			200
	666	Cheltuieli privind dobânzile			50

- Includerea cheltuielilor în rezultatul exercițiului financiar următor:

611		Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	200		
666		Cheltuieli privind dobânzile	50		
	471	Cheltuieli înregistrate în avans			250

Scanned with OKEN Scanner

3. Se achită cu ordin de plată în luna decembrie prime de asigurare a imobilizărilor corporale în sumă de 1.200 lei. În anul următor se include lunar în rezultat cota-parte din valoarea primelor de asigurare.

- Achitarea primelor de asigurare:

471		Cheltuieli înregistrate în avans		1.200	
	5121		Conturi la bănci în lei		1.200

- Includerea eșalonată în rezultat a cheltuielilor cu asigurările în cursul exercițiului financiar următor: 1.200 : 12 luni = 100 lei

613		Cheltuieli cu primele de asigurare		100	
	471		Cheltuieli înregistrate în avans		100

4. Se constată o lipsă de materii prime în valoare de 80 lei din motive încă neclarificate. Ulterior, se stabilește că răspunderea pentru această lipsă revine unei societăți de transport, căreia i se impută valoarea actuală a materiilor prime de 100 lei plus TVA. Creanța se încasează în numerar.

- Lipsuri de materii prime din cauze neclarificate:

473		Decontări din operații în curs de clarificare		80	
	301		Materii prime		80

- Includerea în cheltuieli a materiilor prime lipsă:

601		Cheltuieli cu materiile prime		80	
	473		Decontări din operații în curs de clarificare		80

- Suma imputată societății de transport:

461		Debitori diverși		119	
	7581		Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități		100
	4427		TVA colectată		19

- Încasarea creanței în numerar:

5311		Casa în lei		119	
	461		Debitori diverși		119

Scanned with OKEN Scanner

5. Se încasează, din eroare, în contul bancar suma de 40 lei. Ulterior, suma se restituie destinatarului.

- Încasarea din eroare a sumei în contul bancar:

5121		Conturi la bănci în lei	40		
	473	Decontări din operații în curs de clarificare		40	

- Restituirea sumei:

473		Decontări din operații în curs de clarificare	40		
	5121	Conturi la bănci în lei		40	

5.10. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL ENTITĂȚII

5.10.1. NOȚIUNI GENERALE

Volumul mare de activitate, precum și particularitățile acesteia, pot determina, uneori, descentralizarea entităților economice pe subunități. Lucrările contabile ale subunităților fără personalitate juridică se realizează în cadrul acestora, de regulă, până la balanța de verificare. În schimb, situațiile financiare anuale se întocmesc doar la nivelul entității. În acest scop, informațiile din balanțele întocmite de către subunități se centralizează într-o balanță la nivelul entității.

Între entitate și subunități pot avea loc transferuri de valori, în urma cărora apar datorii și creanțe ale entității față de subunități și invers. De asemenea, pot avea loc astfel de transferuri și între subunitățile aceleiași entități.

5.10.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea operațiilor din cadrul entității se realizează cu ajutorul grupei **48** *"Decontări în cadrul unității"*, care cuprinde conturile:

- **481** *"Decontări între unitate și subunități"*
- **482** *"Decontări între subunități"*.

Contul 481 „Decontări între unitate și subunități"

După conținutul economic poate fi un *cont de datorii sau de creanțe*, iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* utilizat pentru evidența decontărilor între entitate și subunitățile fără personalitate juridică.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valorile materiale și bănești transferate subunităților de către entitate sau transferate entității de către subunități (301 la 388, 5121, 5124, 5311, 5314);

În **CREDIT** se înregistrează:

» valorile materiale și bănești primite de către entitate de la subunități sau primite de către subunități de la entitate (301 la 388, 5121, 5124, 5311, 5314);

SOLDUL debitor reprezintă sumele de încasat, iar soldul creditor reprezintă sumele de plătit pentru operațiuni reciproce.

Contul 482 „Decontări între subunități"

După conținutul economic poate fi un *cont de datorii sau de creanțe*, iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* utilizat pentru evidența decontărilor între subunitățile fără personalitate juridică din cadrul unei entități.

În **DEBIT** se înregistrează:

» valorile materiale și bănești transferate între subunități (301 la 388, 5121, 5124, 5311, 5314);

În **CREDIT** se înregistrează:

» valorile materiale și bănești primite de către subunități (301 la 388, 5121, 5124, 5311, 5314);

SOLDUL debitor reprezintă sumele de încasat, iar soldul creditor reprezintă sumele de plătit pentru operațiuni reciproce.

Scanned with OKEN Scanner

5.10.3. OPERAȚII PRIVIND DECONTĂRILE ÎN CADRUL ENTITĂȚII

1. O entitate trimite unei subunități piese de schimb în valoare de 50 lei și îi virează cu ordin de plată suma de 200 lei. Ulterior, subunitatea achită entității un numerar de 100 lei.

a) În contabilitatea entității

- Transferul pieselor de schimb și a sumelor de bani:

481		Decontări între unitate și subunități	250		
	3024	Piese de schimb		50	
	5121	Conturi la bănci în lei		200	

- Încasarea sumei:

5311		Casa în lei	100	
	481	Decontări între unitate și subunități		100

b) În contabilitatea subunității:

- Primirea valorilor materiale și bănești:

3024		Piese de schimb	50	
5121		Conturi la bănci în lei	200	
	481	Decontări între unitate și subunități		250

- Achitarea numerarului:

481		Decontări între unitate și subunități	100	
	5311	Casa în lei		100

2. Subunitatea „A" transmite subunității „B" mărfuri în valoare de 320 lei și suma de 90 lei achitată în numerar. Ulterior, subunitatea „B" restituie subunității „A" suma de 350 lei cu ordin de plată.

a) În contabilitatea subunității "A":

- Transferul mărfurilor și a sumelor de bani:

482		Decontări între subunități	410	
	371	Mărfuri		320
	5311	Casa în lei		90

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea sumei:

5121		Conturi la bănci		350	
	482	Decontări între subunități			350

b) În contabilitatea subunității "B":

- Primirea valorilor materiale și bănești:

371		Mărfuri	320	
5311		Casa în lei	90	
	482	Decontări între subunități		410

- Achitarea sumei:

482		Decontări între subunități	350	
	5121	Conturi la bănci în lei		350

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILORILOR ȘI DATORIILOR ASIMILATE

Entitățile economice pot beneficia de împrumuturi pe termen scurt, mediu și lung de la instituțiile bancare sau de la alte persoane fizice sau juridice.

Împrumuturile au caracter rambursabil și sunt purtătoare de dobânzi contabilizate ca și cheltuieli financiare.

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii:

1) Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora.
2) Credite bancare pe termen lung, mediu și scurt.
3) Sumele datorate entităților afiliate și entităților de care compania este legată prin interese de participare.
4) Alte împrumuturi și datorii asimilate.
5) Dobânzile aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate.

Entitățile trebuie să-și mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie, chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la încheierea exercițiului financiar, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele:

- termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni;
- există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, convenit oficial înainte de încheierea exercițiului financiar.

Atunci când suma de rambursat pentru împrumuturi și datorii asimilate *este mai mare* decât decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ. Aceasta trebuie prezentată în bilanț, ca o corecție a împrumutului sau datoriei, precum și în notele explicative.

Scanned with OKEN Scanner

6.1. CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR DIN EMISIUNI DE OBLIGAȚIUNI

6.1.1. NOȚIUNI GENERALE

Societățile comerciale pe acțiuni pot contracta împrumuturi prin emisiunea de obligațiuni pentru o sumă care nu poate depăși trei pătrimi din capitalul social.

Obligațiunea este un titlu de valoare, de obicei pe termen lung, care reflectă o sumă de bani împrumutată de o persoană juridică de la publicul investitor. Acesta are dreptul de a încasa de la emitent dobânzile aferente sumei date cu împrumut.

Obligațiunile pot fi nominative sau la purtător. Valoarea nominală a unei obligațiuni nu poate fi mai mică de 2,50 lei. Obligațiunile pot fi emise în formă materială (pe suport de hârtie), sau în formă dematerializată (prin înscriere în cont).

Cele mai întâlnite obligațiuni sunt:

a) **Obligațiuni ordinare**, care asigură cumpărătorilor de obligațiuni (obligatarilor) o dobândă fixă sau variabilă, care se revizuiește periodic.

b) **Obligațiuni cu primă de rambursare**, primă care se calculează ca diferență între valoarea nominală (înscrisă pe obligațiuni) și prețul de de emisiune (de vânzare), care este mai mic. Venitul realizat de obligatar în momentul rambursării echivalează cu o anumită dobândă anuală.

c) **Obligațiuni cu loterie**, care se vând și se răscumpără la valoarea nominală. Periodic, prin tragere la sorți, se vor putea câștiga venituri echivalente cu dobân- zile datorate obligatarilor.

Obligațiunile se rambursează fie la scadență, fie prin tragere la sorți înainte de scadență.

Între obligațiuni și acțiuni există următoarele deosebiri:

- obligațiunea este un titlu de credit, iar acțiunea este un titlu de proprietate asupra unei părți din capitalul societății pe acțiuni;
- posesorul obligațiunii primește ca venit o dobândă fixă sau variabilă, iar posesorul acțiunii primește ca venit dividendul, care depinde de profitul realizat;
- obligațiunea nu conferă deținătorului drept de vot în adunarea generală a acționarilor;
- obligatarul este creditorul societății, iar acționarul este coproprietarul societății;
- obligațiunea are termen de valabilitate până la scadență, iar acțiunea este valabilă pe toată durata de funcționare a societății.

Scanned with OKEN Scanner

6.1.2. CONTURI UTILIZATE

Pentru reflectarea în contabilitate a împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni se utilizează următoarele conturi din **grupa 16** *"Împrumuturi și datorii asimilate":*

- **161** *"Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"*
  - **1614** *"Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"*
  - **1615** *"Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci"*
  - **1617** *"Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"*
  - **1618** *"Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"*
- **1681** *"Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"*
- **169** *"Prime privind rambursarea obligațiunilor".*

Contul 1614	"Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"
Contul 1615	"Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci"
Contul 1617	"Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"
Contul 1618	"Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"

După conținutul economic sunt *conturi de surse împrumutate*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența împrumuturilor din emisiunea obligațiunilor.

În **CREDIT** se înregistrează:

» împrumuturile obținute la valoarea de emisiune a obligațiunilor emise (461);

» primele privind rambursarea obligațiunilor (169);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumuturilor în valută la încheierea exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» împrumuturile din emisiunea obligațiunilor rambursate (5121, 5124);

» valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, anulate (505);

» împrumuturile din emisiunea obligațiunilor convertite în acțiuni (1012, 456);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor în valută stabilite la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea împrumuturilor în valută (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă împrumuturile din emisiunea obligațiunilor nerambursate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"

După conținutul economic este un *cont de surse atrase*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni.

În **CREDIT** se înregistrează:

» dobânzile datorate, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (666);

» dobânzile evidențiate în avans, potrivit prevederilor contractuale (471);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea dobânzilor datorate în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» dobânzile plătite (5121, 5124);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, constatate la încheierea exercițiului financiar și la achitarea dobânzilor în valută (765).

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă dobânzile datorate și neachitate.

Contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"

După conținutul economic este un *cont rectificativ al surselor împrumutate*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența primelor de rambursare reprezentând diferența dintre valoarea de rambursare și valoarea de emisiune a obligațiunilor.

În **DEBIT** se înregistrează:

» primele de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni (161).

În **CREDIT** se înregistrează:

» primele privind rambursarea obligațiunilor amortizate (6868).

SOLDUL debitor al contului reprezintă primele privind rambursarea obligațiunilor neamortizate.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni: **505** *"Obligațiuni emise și răscumpărate"* și **6868** *"Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor"*.

Scanned with OKEN Scanner

6.1.3. OPERAȚII PRIVIND ÎMPRUMUTURILE DIN EMISIUNI DE OBLIGAȚIUNI

✓ ÎMPRUMUTURI DIN EMISIUNI DE OBLIGAȚIUNI ORDINARE

O societate comercială emite un pachet de 1.000 de obligațiuni, care se vând la valoarea nominală de 10 lei bucata. Dobânda anuală este de 10%. După doi ani, obligațiunile se răscumpără la valoarea nominală, apoi se anulează.

a) Emisiunea de obligațiuni, conform prospectului de emisiune:

461		Debitori diverși 1.000 x 10 lei/buc.	10.000	
	1618	Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni		10.000

b) Încasarea în numerar a valorii nominale a obligațiunilor emise:

5311		Casa în lei	10.000	
	461	Debitori diverși		10.000

c) Cheltuielile cu dobânda aferente primului an: 10.000 lei x 10%

666		Cheltuieli privind dobânzile	1.000	
	1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni		1.000

d) Cheltuielile cu dobânda aferente anului doi:

666		Cheltuieli privind dobânzile	1.000	
	1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni		1.000

e) Achitarea prin bancă a dobânzilor aferente celor doi ani:

1681		Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	2.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		2.000

f) Răscumpărarea în numerar a obligațiunilor la scadență:

505		Obligațiuni emise și răscumpărate	10.000	
	5311	Casa în lei		10.000

g) Anularea obligațiunilor răscumpărate:

1618		Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	10.000	
	505	Obligațiuni emise și răscumpărate		10.000

Scanned with OKEN Scanner

✓ ÎMPRUMUTURI DIN EMISIUNI DE OBLIGAȚIUNI CU PRIMĂ

Se contractează un împrumut intern din emisiuni de obligațiuni și se emite un pachet de 1.000 de obligațiuni cu valoarea nominală de 3,50 lei, care se vând prin bancă la prețul de 3 lei bucata. La scadență, împrumutul se rambursează, iar primele de rambursare se amortizează.

- valoarea nominală a obligațiunilor: 1.000 x 3,50 = 3.500 lei
- valoarea de emisiune (rambursare): 100 x 3 = 3.000 lei

a) Emisiunea de obligațiuni cu primă de rambursare:

461		Debitori diverși	3.000		
169		Prime privind rambursarea obligațiunilor	500		
	1617	Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat			3.500

b) Încasarea valorii de vânzare a obligațiunilor:

5121		Conturi la bănci în lei	3.000	
	461	Debitori diverși		3.000

c) Rambursarea împrumutului:

161		Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat	3.500	
	5121	Conturi la bănci în lei		3.500

d) Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor:

6868		Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	500	
	169	Prime privind rambursarea obligațiunilor		500

✓ ÎMPRUMUTURI DIN EMISIUNI DE OBLIGAȚIUNI CU LOTERIE

O entitate contractează un împrumut extern garantat de bănci prin emisiunea unui pachet de 2.000 de obligațiuni, care se vând la valoarea nominală de 4 lei/bucată la cursul de 3,60 lei/euro. Se acordă câștiguri în numerar prin tragere la sorți, în sumă totală de 500 euro, la cursul de 3,55 lei/euro. Obligațiunile se răscumpără la cursul de 3,50 lei/euro.

a) Emisiunea de obligațiuni, conform prospectului de emisiune:

461		Debitori diverși	(2.000 x 4 x 3,60)	30.000	
	1615	Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci			30.000

Scanned with OKEN Scanner

b) Încasarea împrumutului:

5124		Conturi la bănci în valută		28.800	
	461	Debitori diverși			28.800

c) Achitarea câștigurilor acordate prin tragere la sorți:

668		Alte cheltuieli financiare	1.775	
	5124	Conturi la bănci în valută		1.775

d) Răscumpărarea și anularea obligațiunilor la scadență:

1615		Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (8.000 x 3,60)	28.800	
	5124	Conturi la bănci în valută (8.000 x 3,50)		28.000
	765	Venituri din diferențe de curs valutar		800

6.2. CONTABILITATEA CREDITELOR BANCARE PE TERMEN LUNG ȘI MEDIU

6.2.1. NOȚIUNI GENERALE

Creditele sunt sume împrumutate de către bănci persoanelor fizice și juridice și care trebuie rambursate (restituite) la un anumit termen numit scadență. Creditele bancare sunt purtătoare de dobânzi.

Creditele bancare pe termen lung (peste 5 ani) și **pe termen mediu** (1-5 ani) sunt destinate finanțării investițiilor. La acordarea creditelor, băncile solicită entităților economice garanții care trebuie să depășească cu 20-30 % valoarea creditului și a dobânzilor. De asemenea, entitățile trebuie să întocmească un dosar de creditare, care trebuie să conțină informații privind sediul societății, obiectul de activitate, destinația creditului, posibilitățile de rambursare, studiu de fezabilitate, bugetul de venituri și cheltuieli, fluxul de trezorerie, bilanțul, balanța conturilor etc.

Dacă dosarul se aprobă, se întocmesc actele de ipotecă sau gaj asupra garanțiilor. Contractul de credit încheiat între bancă și debitor stipulează volumul și obiectul creditului, termenul de rambursare, dobânda, comisionul etc.

6.2.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **162** *"Credite bancare pe termen lung"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II, în funcție de natura creditelor angajate: **1621** *"Credite bancare pe termen lung"*, **1622** *"Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență"*, **1623** *"Credite externe guvernamentale"*, **1624** *"Credite bancare externe garantate de stat"*, **1625** *"Credite bancare externe garantate de bănci"*, **1626** *"Credite de la trezoreria statului"*, **1627** *"Credite bancare interne garantate de stat"*

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1621	"Credite bancare pe termen lung"
Contul 1623	"Credite externe guvernamentale"
Contul 1624	"Credite bancare externe garantate de stat"
Contul 1625	"Credite bancare externe garantate de bănci"
Contul 1626	"Credite de la trezoreria statului"
Contul 1627	"Credite bancare interne garantate de stat"

După conținutul economic sunt *conturi de surse împrumutate*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența creditelor bancare pe termen mediu și lung primite de la instituțiile bancare și de la alte persoane juridice.

În **CREDIT** se înregistrează:

» creditele pe termen mediu și lung primite (401, 404, 5121, 5124);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea creditelor în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» creditele bancare pe termen mediu și lung rambursate (5121, 5124);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente creditelor în valută, stabilite la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea creditelor (765);

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă creditele bancare pe termen mediu și lung nerambursate.

Contul 1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență"

După conținutul economic este un *cont de surse împrumutate*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența creditelor bancare pe termen mediu și lung nerambursate la scadență.

În **CREDIT** se înregistrează:

» creditele pe termen mediu și lung nerambursate la scadență (1621, 1623 la 1627);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea creditelor restante în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665);

În **DEBIT** se înregistrează:

» creditele bancare pe termen mediu și lung restante rambursate (5121, 5124);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente creditelor restante în valută la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea creditelor restante în valută (765);

SOLDUL creditor al contului reprezintă creditele bancare pe termen mediu și lung nerambursate la scadență.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"

După conținutul economic este un *cont de surse atrase*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența dobânzilor datorate, aferente creditelor bancare pe termen lung.

În **CREDIT** se înregistrează:

» dobânzile datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor pe termen mediu și lung (666);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea dobânzilor datorate în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» dobânzile plătite (5121, 5124);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, constatate la încheierea exercițiului financiar și la achitarea dobânzilor în valută (765).

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă dobânzile datorate și neachitate.

6.2.3. OPERAȚII PRIVIND CREDITELE BANCARE PE TERMEN MEDIU ȘI LUNG

1. O societate comercială contractează și primește în contul de disponibil un credit pe 4 ani, în sumă de 24.000 lei, care se rambursează în tranșe lunare egale. Dobânda anuală de 15% se calculează și se achită lunar. Se înregistrează în contabilitate operațiile efectuate în primele 2 luni.

- Încasarea creditului în contul de disponibil:

5121		Conturi la bănci în lei		24.000	
	1621		Credite bancare pe termen lung		24.000

- Calcularea și înregistrarea dobânzii în prima lună (24.000 x 15% : 12 luni):

666		Cheltuieli privind dobânzile		300	
	1682		Dobânzi aferente credit. bancare pe termen lung		300

- Achitarea dobânzii din prima lună:

1682		Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung		300	
	5121		Conturi la bănci în lei		300

Scanned with OKEN Scanner

- Rambursarea primei rate lunare a creditului (24.000 : 48 luni):

1621		Credite bancare pe termen lung	500		
	5121	Conturi la bănci în lei		500	

- Calcularea şi înregistrarea dobânzii în luna a doua (23.500 x 15% : 12):

666		Cheltuieli privind dobânzile	293,75		
	1682	Dobânzi aferente credit. bancare pe termen lung		293,75	

- Achitarea dobânzii din a doua lună:

1682		Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	293,75		
	5121	Conturi la bănci în lei		293,75	

- Rambursarea ratei a 2-a a creditului:

1621		Credite bancare pe termen lung	500		
	5121	Conturi la bănci în lei		500	

Notă: Dobânzile achitate la scadenţă se pot înregistra şi fără a utiliza contul 1682:

- Achitarea dobânzii din a doua lună:

666		Cheltuieli privind dobânzile	293,75		
	5121	Conturi la bănci în lei		293,75	

2. Se înregistrează transferul la credite restante a sumei de 200 lei, reprezentând credite pe termen lung nerambursate la scadenţă. Ulterior, se rambursează rata restantă.

- Transferul creditului curent la credite nerambursate la scadenţă:

1621		Credite bancare pe termen lung	200		
	1622	Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă		200	

- Rambursarea creditului restant:

1622		Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă	200		
	5121	Conturi la bănci în lei		200	

Scanned with OKEN Scanner

3. O entitate primește un credit bancar în valută pe 2 ani în valoare de 10.000 euro la cursul de 3,60 lei/euro, care se restituie în 2 tranșe egale la sfârșitul fiecărui an. Dobânda anuală este de 5% și se achită la sfârșitul fiecărui an. La sfârșitul primului an cursul era de 3,50 lei/euro, iar la sfârșitul anului doi cursul era de 3,70 lei/euro.

- Primirea creditului: 10.000 x 3,60 = 36.000 lei

5124		Conturi la bănci în valută	36.000		
	1621	Credite bancare pe termen lung			36.000

- Înregistrarea și achitarea dobânzii în primul an (10.000 x 3,50 x 5%):

666		Cheltuieli privind dobânzile	1.750		
	5124	Conturi la bănci în valută			1.750

- Rambursarea creditului la sfârșitul primului an :

1621		Credite bancare pe termen lung (5.000 x 3,60)	18.000		
	5124	Conturi la bănci în valută (5.000 x 3,50)			17.500
	765	Venituri din diferențe de curs valutar			500

- Diferențele de curs valutar la 31 decembrie aferente creditului nerambursat:

1621		Credite bancare pe termen lung (3,60 - 3,50) x 5.000	500		
-	765	Venituri din diferențe de curs valutar			500

- Înregistrarea și achitarea dobânzii din al doilea an (5.000 x 3,70 x 5%):

666		Cheltuieli privind dobânzile	925		
	5124	Conturi la bănci în valută			925

- Rambursarea creditului la sfârșitul anului doi:

1621		Credite bancare pe termen lung 5.000 x 3,50	17.500		
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar	1.000		
	5124	Conturi la bănci în valută 5.000 x 3,70			18.500

Scanned with OKEN Scanner

6.3. CONTABILITATEA CREDITELOR BANCARE PE TERMEN SCURT

Entitățile care nu au resurse financiare suficiente pot apela la credite bancare pe termen scurt acordate prin conturi distincte. Atunci când creditele sunt acordate în valută, pot apărea diferențe favorabile sau nefavorabile de curs valutar, în funcție de evoluția cursului valutar.

6.3.1. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt se realizează cu ajutorul contului **519** *"Credite bancare pe termen scurt"*, care se desfășoară pe următoarele conturi de gradul II:

Contul 5191	"Credite bancare pe termen scurt"
Contul 5193	"Credite externe guvernamentale"
Contul 5194	"Credite externe garantate de stat"
Contul 5195	"Credite externe garantate de bănci"
Contul 5196	"Credite de la trezoreria statului"
Contul 5197	"Credite interne garantate de stat"
Contul 5198	"Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"

După conținutul economic sunt *conturi de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența creditelor pe termen scurt și a dobânzilor aferente.

În **CREDIT** se înregistrează:

- » creditele bancare pe termen scurt acordate de către bănci (5121, 5124);
- » dobânzile datorate aferente creditelor bancare pe termen scurt (666);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665);
- » creditele furnizori acordate de bancă pentru plata unei datorii (401, 404).

În **DEBIT** se înregistrează:

- » creditele bancare pe termen scurt restituite băncii (5121, 5124);
- » dobânzile bancare achitate (5121, 5124, 666);
- » creditele bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (5192);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente creditelor în valută, stabilite la rambursare sau la închiderea exercițiului financiar (765);

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă creditele pe termen scurt și dobânzile aferente, nerambursate, respectiv neplătite .

Scanned with OKEN Scanner

Contul 5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență"

După conținutul economic este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența creditelor pe termen scurt nerambursate la scadență.

În **CREDIT** se înregistrează:

» creditele bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (5191, 5193 la 5197);

» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în valută restante ,stabilite la închiderea exercițiului financiar (665);

În **DEBIT** se înregistrează:

» creditele bancare pe termen scurt restituite băncii (5121, 5124);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente creditelor în valută restante, stabilite la rambursare sau la închiderea exercițiului financiar (765);

SOLDUL creditor al contului reprezintă creditele pe termen scurt nerambursate la scadență.

6.3.2. OPERAȚII PRIVIND CREDITELE BANCARE PE TERMEN SCURT

1. Se primește un credit bancar pe 2 luni în sumă de 9.000 lei, care trebuie rambursat în 2 rate lunare egale. Dobânda este de 10% pe an și trebuie achitată lunar. Din cauza unor dificultăți financiare, rata și dobânda aferente ultimei luni se achită în luna următoare.

- Primirea creditului pe 2 luni în sumă de 9.000 lei:

5121	5191	Conturi la bănci în lei Credite bancare pe termen scurt	9.000		9.000

- Achitarea dobânzii în prima lună: 9.000 x 10 : 100 : 12 luni = 75 lei

666	5121	Cheltuieli privind dobânzile Conturi la bănci în lei	75		75

- Rambursarea primei rate a creditului: 9.000 : 2 = 4.500 lei

5191	5121	Credite bancare pe termen scurt Conturi la bănci în lei	4.500		4.500

- Dobânzi neachitate la scadență aferente ultimei luni: 4.500 x 10 : 100 : 12 luni = 37,50 lei

666	5198	Cheltuieli privind dobânzile Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	37,50		37,50

Scanned with OKEN Scanner

- Înregistrarea creditului restant:

5191		Credite bancare pe termen scurt	4.500		
	5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență		4.500	

- Achitarea în luna următoare a dobânzii restante:

5198		Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	37,50		
	5121	Conturi la bănci în lei		37,50	

- Rambursarea ratei restante:

5192		Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	4.500		
	5121	Conturi la bănci în lei		4.500	

2. Se primește la începutul lunii mai un credit bancar pe 2 luni în sumă de 1.000 USD la cursul de 2,80 lei/USD. Dobânda de 1% pe lună se achită în valută la sfârșitul fiecărei luni, când se restituie și cele două rate egale. Cursul dolarului a fost la 31 mai de 2,60 lei/USD, iar la 30 iunie de 2,90 lei/USD.

- Primirea creditului în valută: 1.000 x 2,80 lei/USD = 2.800 lei

5124		Conturi la bănci în valută	2.800		
	5191	Credite bancare pe termen scurt		2.800	

- Achitarea dobânzii în prima lună: 1000 x 1% x 2,60 lei/USD = 26

666		Cheltuieli privind dobânzile	26		
	5124	Conturi la bănci în valută		26	

- Rambursarea primei rate:

5191		Credite bancare pe termen scurt (500 x 2,80 lei/USD)	1.400		
	5124	Conturi la bănci în valută (500 x 2,60 lei/USD)		1.300	
	765	Venituri din diferențe de curs valutar		100	

- Achitarea dobânzii în a doua lună: 500 x 1% x 2,90 lei/USD = 14,50 lei

666		Cheltuieli privind dobânzile	14,50		
	5124	Conturi la bănci în valută		14,50	

- Rambursarea ratei a doua:

5191		Credite bancare pe termen scurt (500 x 2,80 lei/USD)	1.400		
665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar	50		
	5124	Conturi la bănci în valută (500 x 2,90 lei/USD)		1.450	

Scanned with OKEN Scanner

6.4. CONTABILITATEA DATORIILOR CARE PRIVESC IMOBILIZĂRILE FINANCIARE

6.4.1. NOȚIUNI GENERALE

Acțiunile unei societăți comerciale pot fi cumpărate de către o altă entitate sub formă de titluri imobilizate. Titlurile pot fi cumpărate de la societăți din cadrul grupului sau din afara acestuia.

Societatea care a cumpărat titlurile poate acorda societății care le-a emis ajutoare financiare sub formă de împrumuturi în condiții avantajoase, preferențiale. Pentru societatea care acordă împrumutul, aceste sume reprezintă creanțe imobilizate și se contabilizează ca imobilizări financiare. Pentru societatea care beneficiază de împrumut, aceste sume reprezintă datorii ce privesc imobilizările financiare.

6.4.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea datoriilor legate de participații se realizează cu ajutorul contului de pasiv **166** *"Datorii care privesc imobilizările financiare", care se detaliază pe două conturi sintetice de gradul II:*

Contul 1661	„Datorii față de entitățile afiliate"
Contul 1663	„Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare"

După conținutul economic sunt *conturi de surse împrumutate*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența datoriilor societății față de persoanele juridice care dețin participații în capitalul acesteia.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » sumele încasate de la entitățile care dețin participații (5121, 5124);
- » diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele restituite entităților care dețin participații (5121, 5124);
- » diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea datoriilor în valută (765).

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă datoriile legate de participații primite și nerestituite.

Dobânzile aferente datoriilor ce privesc imobilizările financiare se evidențiază cu ajutorul conturilor de pasiv **1685** *"Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"* și **1686***"Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare".*

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1685	„Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"
Contul 1686	„Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare"

După conținutul economic sunt *conturi de surse atrase*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența dobânzilor datorate, aferente datoriilor ce privesc imobilizările financiare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» dobânzile datorate, aferente datoriilor către entitățile care dețin participații (666);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea dobânzilor datorate în valută, la sfârșitul exercițiului financiar, către entitățile care dețin participații (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» dobânzile plătite entităților care dețin participații (5121, 5124);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, constatate la încheierea exercițiului financiar și la achitarea dobânzilor în valută către entitățile care dețin participații (765).

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă dobânzile datorate și neplătite.

6.4.3. OPERAȚII PRIVIND DATORIILE LEGATE DE PARTICIPAȚII

O filială primește de la societatea mamă un împrumut în sumă de 8.000 lei, care se restituie după 18 luni, când se achită și dobânda în sumă de 1.500 lei.

- Primirea împrumutului:

5121		Conturi la bănci în lei		8.000	
	1661		Datorii față de entitățile afiliate		8.000

- Dobânda datorată de filială:

666		Cheltuieli privind dobânzile		1.500	
	1685		Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate		1.500

- Achitarea dobânzii:

1685		Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate		1.500	
	5121		Conturi la bănci în lei		1.500

- Rambursarea împrumutului:

1661		Datorii față de entitățile afiliate		8.000	
	5121		Conturi la bănci în lei		8.000

Scanned with OKEN Scanner

6.5. CONTABILITATEA ALTOR ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

6.5.1. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate, precum și a dobânzilor aferente se realizează cu ajutorul conturilor:

- **167** *„Alte împrumuturi și datorii asimilate"*
- **1687** *„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate"*.

Contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"

După conținutul economic este un *cont de surse împrumutate*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența altor împrumuturi și datorii pe termen mediu și lung.

În **CREDIT** se înregistrează:

» alte împrumuturi și datorii asimilate pe termen mediu și lung (5121, 5124);

» valoarea concesiunilor preluate (205);

» valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar (2111, 212, 2131 la 2134, 214);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» datorii pe termen mediu și lung rambursate sau achitate (5121, 5124);

» valoarea concesiunilor restituite (205);

» obligația de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar (404);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea datoriilor în valută (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă împrumuturi și datorii pe termen mediu și lung nerestituite sau achitate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate"

După conținutul economic este un *cont de surse atrase*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența dobânzilor datorate, aferente altor împrumuturi și datorii asimilate.

În **CREDIT** se înregistrează:

» dobânzile datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor pe termen mediu și lung (666);

» dobânzile evidențiate în avans, potrivit prevederilor contractuale (471);

» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea dobânzilor datorate în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665).

În **DEBIT** se înregistrează:

» dobânzile plătite (5121, 5124);

» dobânzile datorate și facturate potrivit prevederilor contractuale, în cazul leasingului financiar (404);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, constatate la încheierea exercițiului financiar și la achitarea dobânzilor în valută (765).

SOLDUL creditor al contului reprezintă dobânzile datorate.

6.5.2. OPERAŢII PRIVIND ALTE ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

O societate comercială achiziționează o licență în valoare de 20.000 lei printr-un împrumut de concesiune pe o durată de 2 ani. Dobânda anuală este de 8% și se achită la sfârșitul fiecărui an. Licența este utilizată pe o perioadă de 10 ani.

- Achiziționarea licenței:

205		Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale ș.a.	20.000		
	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate			20.000

- Amortizarea lunară a licenței: 20.000 : 10 ani = 2.000 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2.000		
	2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor ș.a.			2.000

- Dobânda anuală datorată: 20.000 x 8% = 1.600 lei

666		Cheltuieli privind dobânzile	1.600		
	1687	Dobânzi aferente altor împrum. și datorii asimilate			1.600

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea dobânzii:

1687		Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	1.600	
	5121	Conturi la bănci în lei		1.600

Notă: Ultimele trei operații se repetă și în anul al doilea.

- Rambursarea împrumutului de concesiune:

167		Alte împrumuturi și datorii asimilate	20.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		20.000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7

CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR, PROVIZIOANELOR ȘI SUBVENȚIILOR

Prin aplicarea *principiilor contabile generale*, așa cum sunt prevăzute prin reglementările contabile conforme cu directivele europene, entitățile economice românești trebuie să-și evalueze periodic patrimoniul, să recunoască efectele tranzacțiilor și altor evenimente ca aferente perioadei în care acestea se produc.

În consecință, potrivit aplicării, fără abatere, a principiilor prudenței, independenței exercițiilor financiare și continuității activității, o entitate economică trebuie:

- ✓ **să efectueze corecții** (**ajustări** provizorii), când se constată o *depreciere sau pierdere de valoare reversibilă* a elementelor de activ: imobilizări, stocuri, creanțe, instrumente și disponibilități din trezorerie;
- ✓ **să constituie provizioane**, numai în cazul ajustării (acoperirii) datoriilor, când se constată că există datorii *identificate ca natură* (litigii, garanții acordate clienților, pensii private etc.), dar *incerte* fie ca valoare, fie ca exigibilitate.
- ✓ **să recunoască** sistematic **subvențiile** primite, drept *venituri ale perioadei* corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze. Astfel sunt **subvențiile pentru venituri**, care se înregistrează ca *venituri de exploatare* ale perioadei în care se produc și se recunosc ca atare la închiderea exercițiului financiar; **subvențiile pentru active**, care se înregistrează ca subvenții pentru investiții și se recunosc, la sfârșitul exercițiului financiar, ca *venituri constatate în avans*.

7.1. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR DE VALOARE

7.1.1. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR IMOBILIZATE

7.1.1.1. NOȚIUNI GENERALE

Ajustările pentru deprecierea activelor imobilizate reprezintă echivalentul valoric al deprecierilor cu caracter reversibil. Acestea se constituie, de regulă, la sfârșitul anului, când, în urma inventarierii, se constată deprecieri reversibile ale activelor imobilizate neamortizabile: terenuri și imobilizări financiare.

Mărimea acestor ajustări se stabilește prin diferența dintre valoarea de intrare (mai mare) și valoarea actuală (mai mică), stabilită la inventariere.

Pentru activele imobilizate amortizabile se calculează ajustări numai atunci când, la inventariere, se constată diferențe în minus între valoarea contabilă netă (mai mare) și valoarea de inventar (mai mică).

Ajustările pentru depreciere sunt consecința realizării principiului prudenței și al independenței exercițiului financiar.

Constituirea și majorarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se face prin majorarea cheltuielilor, iar anularea sau diminuarea acestora se face pe seama veniturilor din ajustări. Dacă deprecierile de valoare înregistrate ca ajustări se diminuează în perioadele următoare, se face și o diminuare corespunzătoare (anularea parțială a ajustărilor înregistrate anterior în contabilitate).

Cheltuielile privind ajustările pentru depreciere sunt nedeductibile (nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal), iar veniturile din ajustări pentru depreciere reprezintă deduceri fiscale, adică sunt neimpozabile.

7.1.1.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor imobilizate se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 29** *"Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"*, din care fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I, detaliate pe conturi sintetice operaționale de gradul II :

- **290** *"Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"*
  - **2903** *"Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare"*
  - **2905** *"Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, drepturilor și activelor similare"*
  - **2907** *"Ajustări pentru deprecierea fondului comercial"*
  - **2908** *"Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale"*
- **291** *"Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"*
  - **2911** *"Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri"*

Scanned with OKEN Scanner

2912 *"Ajustări pentru deprecierea construcțiilor"*
2913 *"Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"*
2914 *"Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale"*

- **293** *"Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție"*
  2931 *"Ajustări pentru deprecierea corporale în curs de execuție"*
  2933 *"Ajustări pentru deprecierea necorporale în curs de execuție"*
- **296** *"Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"*
  2961 *"Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate"*
  2962 *"Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare"*
  2963 *"Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate"*
  2964 *"Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate"*
  2965 *"Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare"*
  2966 *"Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung"*
  2968 *"Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate"*

Conturile 2903-2968 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor "

După conținutul economic sunt *conturi rectificative ale valorii de înregistrare a imobilizărilor necorporale*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, în curs de execuție, precum și a ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, în curs de execuție (6813) sau pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (6863).

În **DEBIT** se înregistrează:

» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, în curs de execuție (7813) sau pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (7863);

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor imobilizate la o anumită dată.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor imobilizate: **6813***"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"*, **6863***"Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"*, **7813***"Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"*, **7863***"Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"*.

Scanned with OKEN Scanner

7.1.1.3. OPERAȚII PRIVIND AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR IMOBILIZATE

1. Se achiziționează o clădire situată lângă un drum național, în vederea folosirii acesteia ca han turistic. Valoarea totală a facturii achitate prin bancă este de 20.000 lei plus TVA, din care 15.000 lei reprezintă valoarea clădirii propriu-zise, iar 5.000 lei este fondul comercial. Durata normală de utilizare a clădirii este 40 ani. Datorită unor lucrări de modernizare, șoseaua este închisă pentru traficul auto o anumită perioadă. După 15 ani, clădirea se vinde cu prețul de 10.000 lei plus TVA, încasarea facturii făcându-se prin bancă.

- Achiziționarea clădirii și a fondului comercial:

212		Construcții		15.000	
207		Fond comercial		5.000	
4426		TVA deductibilă	(5.000 x 19%)	950	
	404	Furnizori de imobilizări			20.950
4426		TVA deductibilă	(15.000 x19%)	2.850	
	4427	TVA colectată	(15.000 x19%)		2.850

❒ **Notă:** se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal.

- Achitarea facturii:

404		Furnizori de imobilizări	20.950	
	5121	Conturi la bănci în lei		20.950

- Înregistrarea ajustării pentru deprecierea fondului comercial:

6813		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	5.000	
	2907	Ajustări pentru deprecierea fondului comercial		5.000

- Anularea ajustării la reluarea traficului auto:

2907		Ajustări pentru deprecierea fondului comercial	5.000	
	7813	Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor		5.000

- Vânzarea clădirii:

461		Debitori diverși		10.000	
	7583	Venituri din vânzarea activelor			10.000
4426		TVA deductibilă	(10.000 x19%)	1.900	
	4427	TVA colectată	(10.000 x19%)		1.900

- Amortizarea clădirii în cei 15 ani de utilizare a sa:

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	11.250	
	2812	Amortizarea construcțiilor		11.250

Scanned with OKEN Scanner

- Scoaterea din evidență a clădirii și a fondului comercial:

2812		Amortizarea construcțiilor	(15.000 : 20 ani x 15 ani)	11.250	
6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital (15.000 - 11.250)		3.750	
	212	Construcții			15.000
6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte op. de capital		5.000	
	207	Fond comercial			5.000

- Încasarea facturii:

5121		Conturi la bănci în lei		10.000	
	461	Debitori diverși			10.000

2. Se achiziționează un teren cu prețul de 10.000 lei plus TVA, care se achită cu ordin de plată. La sfârșitul exercițiului financiar se constată că valoarea justă a terenului este de 9.000 lei. La sfârșitul exercițiului financiar următor, valoarea justă a terenului este de 9.500 lei. Ulterior, terenul se vinde cu prețul de 11.000 lei plus TVA.

- Cumpărarea terenului:

2111		Terenuri		10.000	
	404	Furnizori de imobilizări			10.000
4426		TVA deductibilă	(10.000 x19%)	1.900	
	4427	TVA colectată	(10.000 x19%)		1.900

❒ Notă: se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal.

- Achitarea facturii:

404		Furnizori de imobilizări		10.000	
	5121	Conturi la bănci în lei			10.000

- Înregistrarea ajustării pentru deprecierea terenului (10.000 - 9.000):

6813		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor		1.000	
	2911	Ajustări pentru deprecierea terenurilor			1.000

- Diminuarea ajustării în exercițiul financiar următor [1.000 - (10.000 - 9.500)]:

2911		Ajustări pentru deprecierea terenurilor		500	
	7813	Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor			500

Scanned with OKEN Scanner

- Vânzarea terenului:

461		Debitori diverşi	11.000		
	7583	Venituri din vânzarea activelor			11.000
4426		TVA deductibilă (11.000 x19%)	2.090		
	4427	TVA colectată (11.000 x19%)			2.090

- Scoaterea din evidenţă a terenului vândut:

6583		Cheltuieli privind activele cedate	10.000	
	2111	Terenuri		10.000

- Anularea ajustării, care rămâne fără obiect: (1.000 - 500)

2911		Ajustări pentru deprecierea terenurilor	500	
	7813	Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor		500

- Încasarea creanţei prin bancă:

5121		Conturi la bănci în lei	11.000	
	461	Debitori diverşi		11.000

3. Se achiziţionează de la o societate din afara grupului 1.000 de acţiuni sub formă de interese de participare, cu preţul de 2 lei bucata, în scopul obţinerii de dividende anuale. Decontarea se face cu ordin de plată. La sfârşitul anului se constată că a scăzut cotaţia acestor acţiuni la 1,80 lei bucata. La sfârşitul exerciţiului financiar următor cotaţia era de 1,70 lei bucata, când se vând în numerar 200 de acţiuni.

- Achiziţionarea acţiunilor (1.000 x 2 lei/acţiune):

263		Interese de participare	2.000	
	2692	Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare		2.000

- Plata acţiunilor:

2692		Vărsăminte de efectuat pentru interese de participare	2.000	
	5121	Conturi la bănci în lei		2.000

Scanned with OKEN Scanner

- acțiunilor:(2 - 1,80) x 1.000

6863		Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a intereselor de participare	200		
	2962	Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare			200

- Majorarea ajustării pentru pierderea de valoare a acțiunilor: (1,80 - 1,70) x 1.000

6863		Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a intereselor de participare	100		
	2962	Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare			100

- Vânzarea a 200 de acțiuni: 200 x 1,70 lei/acțiune = 340 lei

5311		Casa în lei	340		
	7641	Venituri din imobilizări financiare cedate			340

- Scoaterea din evidență a acțiunilor cumpărate: 200 x 2 lei/acțiune = 400 lei

6641		Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	400		
	263	Interese de participare			400

- Anularea ajustării pentru pierderea de valoare, aferentă acțiunilor vândute: 200 x (2 - 1,70) = 60 lei

2962		Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare	60		
	7863	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare			60

Scanned with OKEN Scanner

7.1.2. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR

7.1.2.1. NOȚIUNI GENERALE

Ajustările pentru deprecierea stocurilor reprezintă corecții generate de scăderea conjuncturală a valorii acestora. Ajustările se constituie la nivelul diferențelor dintre *valoarea actuală* (mai mică) a stocurilor stabilită la inventariere și *valoarea contabilă* (mai mare).

7.1.2.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor se realizează cu ajutorul grupei **39** *"Ajustări pentru deprecierea stocurilor"*, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I și conturi operaționale de gradul II :

- **391** *"Ajustări pentru deprecierea materiilor prime"*
- **392** *"Ajustări pentru deprecierea materialelor"*
  - **3921** *"Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile"*
  - **3922** *"Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar"*
- **393** *"Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție"*
- **394** *"Ajustări pentru deprecierea produselor"*
  - **3941** *"Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor"*
  - **3945** *"Ajustări pentru deprecierea produselor finite"*
  - **3946** *"Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale"*
- **395** *"Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți"*
  - **3951** *"Ajustări pentru deprecierea materiilor prime și materialelor aflate la terți"*
  - **3952** *"Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți"*
  - **3953** *"Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți"*
  - **3954** *"Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți"*
  - **3956** *"Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți"*
  - **3957** *"Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți"*
  - **3958** *"Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți"*
- **396** *"Ajustări pentru deprecierea animalelor"*
- **397** *"Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"*
- **398** *"Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"*

Scanned with OKEN Scanner

Conturile 391-398 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție"

După conținutul economic sunt *conturi rectificative ale stocurilor,* iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante materiale.

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante materiale (6814);

În **DEBIT** se înregistrează:

» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante materiale (7814);

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor existente pentru deprecierea activelor circulante materiale.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor: **6814** *"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"* și **7814** *"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"*.

7.1.2.3. OPERAȚII PRIVIND AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR

1. Se achiziționează materii prime în cantitate de 1.000 kg înregistrate la costul de achiziție de 2 lei/kg plus TVA. În cursul anului se dau în consum 400 kg. La sfârșitul anului se constată că prețul materiilor prime respective a scăzut la 1,80 lei/kg. Ulterior, prețul materiilor prime crește la 2,50 lei/kg.

- Recepția materiilor prime:

301	Materii prime		2.000		
4426	TVA deductibilă		380		
401	Furnizori			2.380	

- Consumul de materii prime în anul curent: 400 x 2 lei/kg = 800 lei

601	Cheltuieli cu materiile prime		800		
301	Materii prime			800	

- Constituirea unei ajustări pentru deprecierea materiilor prime: (2 - 1,80) x 600kg = 120

6814	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		120		
391	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime			120	

Scanned with OKEN Scanner

- Anularea ajustării datorită creşterii preţurilor:

391		Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	120		
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante			120

2. Se achiziţionează cu plata în numerar materiale de natura obiecte de inventar înregistrate la preţul de facturare de 400 lei plus TVA. La sfârşitul anului N se constată că preţul de pe piaţă al obiectelor de inventar aflate în depozit a scăzut la 360 lei. La inventarierea de la sfârşitul anului N+1 preţul materialelor a scăzut în continuare la 350 lei. În anul N+2 obiectele de inventar se dau în folosinţă.

- Cumpărarea materialelor de natura obiectelor de inventar achitate cu numerar:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar	400		
4426		TVA deductibilă	76		
	5311	Casa în lei			476

- Constituirea ajustării la finele anului N: 400 - 360 = 40 lei

6814		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	40		
	3922	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar			40

- Majorarea ajustării la finele anului N+1: 360 - 350 = 10 lei

6814		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	10		
	3922	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar			10

- Eliberarea obiectelor de inventar din depozit pentru exploatare:

603		Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	400		
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar			400

- Anularea ajustării, care rămâne fără obiect: 40 + 10 = 50 lei

392		Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar	50		
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante			50

Scanned with OKEN Scanner

- Evidența extracontabilă a obiectelor de inventar date în folosință:

8039		Stocuri de natura obiectelor de inventar	400	

3. Se cumpără ambalaje la prețul de 200 lei plus TVA, achitate din avansuri de trezorerie. La inventarierea de la sfârșitul anului se constată că prețul ambalajelor este de 160 lei. La sfârșitul anului următor, prețul ambalajelor era de 190 lei. Ulterior ambalajele se vând cu numerar la prețul de vânzare de 180 lei plus TVA.

- Cumpărarea ambalajelor:

381		Ambalaje	200	
4426		TVA deductibilă	38	
	542	Avansuri de trezorerie		238

- Constituirea ajustării la sfârșitul primului an: 200 - 160 = 40 lei

6814		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	40	
	398	Ajustări pentru deprecierea ambalajelor		40

- Diminuarea ajustăriii la sfârșitul anului al doilea: 190 - 160 = 30 lei

398		Ajustări pentru deprecierea ambalajelor	30	
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante		30

- Vânzarea cu încasarea în numerar a ambalajelor:

5311		Casa în lei	214	
	708	Venituri din activități diverse		180
	4427	TVA colectată		34

- Descărcarea gestiunii cu ambalajele vândute:

608		Cheltuieli privind ambalajele	200	
	381	Ambalaje		200

- Anularea ajustării: 40 - 30 = 10 lei

398		Ajustări pentru deprecierea ambalajelor	10	
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante		10

Scanned with OKEN Scanner

7.1.3. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR

7.1.3.1. NOȚIUNI GENERALE

Poate să apară uneori riscul de a nu se putea încasa total sau parțial creanțele, ca urmare a insolvabilității, falimentului, dispariției clienților sau debitorilor diverși. La fel ca și alte deprecieri ale activelor, acestea pot fi reversibile sau ireversibile. Deprecierile ireversibile necesită scoaterea din evidență a creanțelor și înregistrarea lor la pierderi.

Pentru situația în care au apărut deprecieri reversibile, se compară valoarea de intrare (valoarea contabilă) a creanțelor cu valoarea actuală sau reală a acestora, iar pentru diferențele stabilite se calculează ajustări pentru depreciere sau se actualizează ajustările existente.

Ajustările constituite pentru deprecierea creanțelor se diminuează sau se anulează prin contabilizarea acestora la venituri în cazul încasării ulterioare a creanței sau când hotărârea judecătorească definitivă atestă imposibilitatea încasării creanței.

Sunt deductibile fiscal ajustările constituite de către societățile comerciale, în limita unui procent de 20% (începând cu data de 01.01.2004), 25% (începând cu data de 01.01.2005) și 30% (începând cu data de 01.01.2006) din valoarea creanțelor asupra clienților, care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 01.01.2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă care depășește 270 zile de la data scadenței;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Reducerea sau anularea ajustărilor care au fost anterior deduse se include în veniturile impozabile.[1]

7.1.3.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor se realizează cu ajutorul grupei **49** *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor"*, care cuprinde următoarele conturi: **491** *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți"*; **495** *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații"*; **496** *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși"*.

1) Codul fiscal, art. 22, alin. (1) și (5).

Scanned with OKEN Scanner

Contul 491	„Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți"
Contul 495	„Ajustări ... - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații"
Contul 496	„Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși"

După conținutul economic sunt *conturi rectificative ale valorii creanțelor*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

În **CREDIT** se înregistrează:
» sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor (6814, 6864);

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor (7814, 7864);

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

7.1.3.3. OPERAȚII PRIVIND AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR

1. O societate comercială livrează produse finite la prețul de vânzare de 600 lei plus TVA, prețul de înregistrare al acestora fiind de 400 lei. O hotărâre judecătorească declară starea de faliment a clientului. În urma hotărârii judecătorești definitive care atestă imposibilitatea încasării creanței, aceasta este scoasă din activ. Ulterior, se recuperează în numerar 25% din valoarea creanței.

- Livrarea produselor finite:

4111		Clienți		714	
	701	Venituri din vânzarea produselor finite			600
	4427	TVA colectată			114

- Scoaterea din evidență a produselor finite livrate:

711		Variația stocurilor		400	
	345	Produse finite			400

- Transferul creanței la „clienți incerți":

4118		Clienți incerți sau în litigiu		714	
	4111	Clienți			714

- Calcularea ajustării pentru deprecierea creanței:

6814		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		600	
	491	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți			600

- Înregistrarea pierderii din creanțe:

654		Pierderi din creanțe și debitori diverși	600		
	4118	Clienți incerți sau în litigiu		600	

- Anularea ajustării, care rămâne fără obiect:

491		Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	600		
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante		600	

- Urmărirea în continuare a creanței, până la prescripție:

8034		Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare	600		

- Reactivarea a 25% din valoarea inițială a creanței:

4111		Clienți	150		
	754	Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși		150	

- Încasarea în numerar a creanței:

5311		Casa în lei	150		
	461	Debitori diverși		150	

- Scoaterea din evidența extrabilanțieră a creanței încasate:

	8034	Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare		150	

2. Se vinde, unei societăți plătitoare de TVA, un depozit cu prețul de 4.000 lei plus TVA. Valoarea contabilă a depozitului este de 3.000 lei, iar amortizarea cumulată de 1.000 lei. Creanța devine incertă din cauza situației financiare precare a debitorului. O instanță judecătorească declară imposibilitatea încasării creanței din cauza falimentului debitorului. Ulterior, creanța se recuperează, încasându-se cu ordin de plată.

- Înregistrarea facturii de vânzare pe care se menționează „taxare inversă" :

461		Debitori diverși	4.000		
	7583	Venituri din vânzarea activelor		4.000	
4426		TVA deductibilă	760		
	4427	TVA colectată		760	

Scanned with OKEN Scanner

- Scoaterea din evidență a depozitului vândut:

2812		Amortizarea construcțiilor	1.000		
6583		Cheltuieli privind activele cedate	2.000		
	212	Construcții		3.000	

- Calcularea ajustării pentru deprecierea creanței:

6813		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	4.000	
	496	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși		4.000

- Înregistrarea pierderii din creanțe:

654		Pierderi din creanțe și debitori diverși	4.000	
	461	Debitori diverși		4.000

- Anularea ajustării, care rămâne fără obiect:

496		Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși	4.000	
	7813	Venituri dinajustări pentru deprecierea imobilizărilor		4.000

- Urmărirea în continuare a creanței, până la prescripție:

8034		Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare	4.000	

- Reactivarea creanței:

461		Debitori diverși	4.000	
	754	Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși		4.000

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei	4.000	
	461	Debitori diverși		4.000

- Scoaterea din evidență a creanței încasate:

	8034	Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare		4.000

Scanned with OKEN Scanner

3. Societatea mamă acordă unei filiale din cadrul grupului un ajutor financiar în sumă de 2.000 lei. Din cauza insolvabilității filialei, creanța se află în situația probabilă de a nu mai putea fi încasată. Ulterior, situația financiară a filialei se redresează, iar creanța este încasată. Decontările se fac prin bancă.

- Acordarea împrumutului:

4511		Decontări în cadrul grupului	2.000		
	5121	Conturi la bănci în lei			2.000

- Calcularea ajustării pentru deprecierea creanței:

6864		Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	2.000	
	495	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații		2.000

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei	2.000	
	4511	Decontări între entitățile afiliate		2.000

- Anularea ajustării:

495		Ajustări pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupuluișicu acționarii/asociații	2.000	
	7864	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante		2.000

7.1.4. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

7.1.4.1. NOȚIUNI GENERALE

Aceste ajustări se constituie în cazul în care, la inventarierea de la sfârșitul exercițiului financiar, se constată că valoarea de piață a investițiilor pe termen scurt este inferioară valorii de cumpărare a acestora. Pentru această diferență nefavorabilă, considerată ca fiind o pierdere de valoare reversibilă, se constituie o ajustare pe seama cheltuielilor financiare. În cazurile în care titlurile de plasament se vând sau când valoarea acestora crește până la nivelul valorii de cumpărare, ajustările se anulează, prin majorarea corespunzătoare a veniturilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

7.1.4.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea lor pentru deprecierea conturilor de trezorerie se realizează cu ajutorul **grupei 59** *"Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"*, care cuprinde următoarele conturi:

Contul 591	"Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate"
Contul 595	"Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate"
Contul 596	"Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor"
Contul 598	"Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții și creanțe asimilate"

După conținutul economic sunt *conturi rectificative a valorii investițiilor financiare pe termen scurt,* iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.

În **CREDIT** se înregistrează:
» sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (6864).

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (7864).

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor existente pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.

7.1.4.3. OPERAȚII PRIVIND AJUSTĂRILE PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

La sfârșitul exercițiului financiar 200N se constituie ajustări pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt, care sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Investiții financiare pe termen scurt	Valori de intrare	Valori actuale	Minusuri de valoare
Acțiuni deținute la entitățile afiliate	2.500	1.500	1.000
Acțiuni emise de către terți	6.000	4.500	1.500
Obligațiuni proprii răscumpărate	7.500	7.400	100
Obligațiuni emise de către terți	3.000	2.800	200

6864		Cheltuieli privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	2.800	
	591	Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate		1.000
	598	Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt		1.500
	595	Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răăscumpărate		100
	596	Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor		200

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul financiar 200N+1 au loc următoarele operațiuni:

- Se vând în numerar acțiunile deținute la entitățile afiliate pentru suma de 1.800 lei, ocazie cu care se anulează ajustările pentru pierderea de valoare, aferente:

5311		Casa în lei	1.800	
6642		Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate	700	
	501	Acțiuni deținute la entitățile afiliate		2.500
591		Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate	1.000	
	7864	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante		1.000

- Se vând prin bancă acțiunile emise de către terți la suma de 6.500 lei și se anulează ajustările pentru pierderea de valoare a acțiunilor:

5121		Conturi la bănci în lei	6.500	
	5081	Alte titluri de plasament		6.000
	7642	Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate		500
598		Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt	1.500	
	7864	Venituri dinajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante		1.500

- Se anulează obligațiunile emise și răscumpărate, concomitent cu anularea ajustării aferente acestor obligațiuni:

161		Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	7.500	
	505	Obligațiuni emise și răscumpărate		7.500
595		Ajustări pentru pierdera de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate	100	
	7864	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante		100

- La sfârșitul exercițiului financiar 200N+1 valoarea de piață a obligațiunilor emise de către terți și păstrate în portofoliul entității este de 3.500 lei, ocazie cu care se anulează ajustarea aferentă acestor obligațiuni:

596		Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor	200	
	7864	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante		200

Scanned with OKEN Scanner

7.2. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR

7.2.1. NOȚIUNI GENERALE

Provizioanele sunt datorii cu exigibilitate sau cu valoare incertă. Un provizion va fi recunoscut în bilanț, numai dacă îndeplinește următoarele condiții:

① entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;

② pentru onorarea obligației respective este probabil necesară o ieșire de resurse.

③ valoarea obligației poate fi estimată în mod credibil.

Provizioanele se constituie pentru elemente, astfel:

a) Provizioane pentru litigii

Provizioanele pentru litigii se pot constitui la sfârșitul exercițiului pentru litigiile aflate în curs, deoarece există riscul ca acestea să se finalizeze în defavoarea unității respective. Provizioanele trebuie constituite la nivelul sumelor aflate în litigiu.

Aceste provizioane nu sunt deductibile fiscal, dar constituirea lor se impune din necesitatea determinării corecte a profitului net și a dividendului pe acțiune.

b) Provizioane pentru garanții acordate clienților

Se constituie numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate, respectiv pentru care se acordă garanții în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori a serviciilor prestate.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanții acordate clienților se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrisă în contract.

Provizioanele pentru garanții acordate clienților sunt deductibile fiscal. Reducerea sau anularea oricărui provizion care a fost anterior deductibil se include în veniturile impozabile.[2]

c) Provizioane pentru restructurare

Se constituie în următoarele situații:

- vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- închiderea unor sedii;
- modificări în structura conducerii (de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere);
- reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul entității.

2) Legea nr. 571/2003, Codul Fiscal, actualizat, art. 22, alin. (5).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

d) Provizioane pentru pensii și obligații similare

Se constituie la viitoarele entități care vor administra pensii private.

e) Provizioane pentru impozite

Se constituie pentru impozite, amenzi, majorări viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu apar reflectate în bilanț ca datorie în relația cu statul.

Provizioanele se constituie pe seama cheltuielilor de exploatare. Ele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate prin majorare sau diminuare, pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

Dacă riscul așteptat se produce sau cheltuiala are loc, precum și în cazul în care cauzele pentru care au fost constituite au dispărut, provizioanele se anulează.

Anularea sau diminuarea provizioanelor se face prin majorarea corespunzătoare a veniturilor din provizioane.

Contabilitatea provizioanelor de ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite

7.2.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a provizioanelor se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **151** *"Provizioane"*, care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

Contul 1511	„Provizioane pentru litigii"
Contul 1512	„Provizioane pentru garanții acordate clienților"
Contul 1514	„Provizioane pentru restructurare"
Contul 1515	„Provizioane pentru pensii și obligații similare"
Contul 1516	„Provizioane pentru impozite"
Contul 1518	„Alte provizioane"

După conținutul economic sunt *conturi de capitaluri*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența provizioanelor pentru litigii, pentru garanții acordate clienților, pentru restrcturare, pentru pensii și obligații similare, pentru impozite și a altor provizioane constituite pe seama cheltuielilor de exploatare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea provizioanelor constituite sau majorate (6812).

În **DEBIT** se înregistrează:

» valoarea provizioanelor anulate sau diminuate (7812).

SOLDUL creditor al conturilor reprezintă provizioanele existente la un moment dat.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea provizioanelor: **1513** *"Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea"*, cont care apare numai la societățile comerciale care au aplicat OMFP nr. 94/2001, prin transpunerea soldului la 31.12.2006 și se va închide la scoaterea din evidență a acestor imobilizări, pentru care au fost constituite provizionele. Potrivit legislației în vigoare, în prezent aceste provizioane nu se mai constituie; **6812** *"Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"* și **7812** *"Venituri din provizioane"*.

7.2.3. OPERAȚII PRIVIND PROVIZIOANELE

✓ PROVIZIOANE PENTRU LITIGII

O societate comercială se află în litigiu cu un client pentru suma de 3.000 lei, reprezentând produse finite livrate și neîncasate. În exercițiul financiar următor, litigiul este câștigat, fiind încasată suma de 2.500 lei.

a) Evidențierea distinctă a clientului în litigiu:

4118		Clienți incerți sau în litigiu	3.000	
	4111	Clienți		3.000

b) Constituirea provizionului:

6812		Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	3.000	
	1511	Provizioane pentru litigii		3.000

c) Stingerea creanțelor față de client, conform Hotărârii judecătorești și a ordinului de plată:

5121		Conturi la bănci în lei	2.500	
654		Pierderi din creanțe și debitori diverși	500	
	4118	Clienți incerți sau în litigiu		3.000

d) Anularea provizionului pentru litigiu:

1511		Provizioane pentru litigii	3.000	
	7812	Venituri din provizioane		3.000

✓ PROVIZIOANE PENTRU GARANȚII ACORDATE CLIENȚILOR

O societate comercială livrează în cursul exercițiului financiar produse finite în valoare de 4.000 lei plus TVA, pentru care acordă garanții pe o perioadă de un an. Cota medie de cheltuieli cu remedierile produselor în perioada de garanție realizată în exercițiul financiar precedent este de 3%.

a) Constituirea provizionului: 4.000 x 3% = 120 lei

6812		Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	120	
	1512	Provizioane pentru garanții acordate clienților		120

Scanned with OKEN Scanner

b) Anularea provizionului la expirarea perioadei de garanție:

1512		Provizioane pentru garanții acordate clienților	120	
	7812	Venituri din provizioane		120

✓ PROVIZIOANE PENTRU RESTRUCTURARE

O societate comercială hotărăște încetarea activității unei secții și efectuarea unor plăți compensatorii în sumă de 50.000 lei personalului afectat de restructurare.

a) Constituirea provizionului:

6812		Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	50.000	
	1514	Provizioane pentru restructurare		50.000

b) Efectuarea plăților compensatorii:

6588		Alte cheltuieli de exploatare	50.000	
	4281	Alte datorii în legătură cu personalul		50.000
4281		Alte datorii în legătură cu personalul	50.000	
	5311	Casa în lei		50.000

c) Anularea provizionului, la data efectuării cheltuielilor:

1514		Provizioane pentru restructurare	50.000	
	7812	Venituri din provizioane		50.000

✓ PROVIZIOANE PENTRU IMPOZITE

O societate comercială constituie un provizion în sumă de 500 lei pentru penalitățile probabile care vor fi suportate în exercițiul financiar următor, ca urmare a neachitării la termen a unor datorii. În exercițiul financiar următor riscul survine, fiind achitate cu ordin de plată penalități în sumă de 400 lei.

a) Constituirea provizionului:

6812		Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	500	
	1511	Provizioane pentru litigii		500

b) Achitarea penalităților:

6581		Despăgubiri, amenzi, penalități	400	
	5121	Conturi la bănci în lei		400

c) Anularea provizionului:

1511		Provizioane pentru litigii	500	
	7812	Venituri din provizioane		500

Scanned with OKEN Scanner

7.3. CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR

7.3.1. NOȚIUNI GENERALE

Subvențiile sunt sume primite cu titlu gratuit (nerambursabile și nepurtătoare de dobânzi) care se pot clasifica astfel:

- subvenții aferente activelor;
- subvenții aferente veniturilor.

În cadrul subvențiilor, se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții
- alte sume primte cu caracter de subvenții

Subvențiile aferente activelor sunt *sume primite gratuit*, cu îndeplinirea *condiției principale* ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la *valoarea justă*.

În categoria subvențiilor pentru active intră și *donațiile pentru invenstiții*, precum și *plusurile constatate la inventar* de natura *imobilizărilor* corporale și necorporale

Subvențiile pentru active se înregistrează **în contabilitate** ca *subvenții pentru investiții* și se recunosc **în bilanț** ca *venit amânat*. Venitul amânat se înregistrează în contul de "profit sau pierdere" pe măsura recunoașterii cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active. Se includ în această categorie:

- subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț la anumite bunuri și servicii;
- subvenționarea locurilor de muncă în cazul angajării de absolvenți și de șomeri.[3]

7.3.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a subvențiilor pentru investiții se realizează cu ajutorul următotarelor conturi sintetice de gradul I:

- **131** *"Subvenții guvernamentale pentru investiții"*
- **132** *"Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții"*
- **133** *"Donații pentru investiții"*
- **134** *"Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"*
- **138** *"Alte sume primite ca subvenții pentru investiții"*
- **445** *"Subvenții"*

3) Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, modificată prin OUG nr. 144/2005 (art. 80-86).

Scanned with OKEN Scanner

Contului 131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții"

După conținutul economic este un *cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența sumelor nerambursabile acordate de către organismele guvernamentale române sau străine, entităților solicitante.
Se exprimă fie în valori monetare, utilizate exclusiv pentru cumpărarea, construirea sau achiziționarea de active imobilizate, fie sub forma transferului de active nemonetare (proiecte și studii de fezabilitate, tehnologii noi, know-how etc.) către entitatea respectivă.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea subvențiilor guvernamentale primite (5121, 5124) sau de primit (4451);

» valoarea justă a activelor nemonetare transferate cu titlu gratuit (201, 203, 205, 208).

În **DEBIT** se înregistrează:

» partea din subvenția pentru investiții restituită (5121, 5124) sau de restituit (4451);

» cota parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri corespunzător amortizării calculate, sau la casarea ori cedarea activelor (7584).

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea subvențiilor guvernamentale pentru investiții nevirate în contul de profit sau pierdere.

Contului 132 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții"

După conținutul economic este un *cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența valorilor monetare acordate de către organisme neguvernamentale române sau internaționale entității solicitante, cu titlu nerambursabil, cu condiția achiziționării sau construirii de active imobilizate

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele primite (5121, 5124) sau de primit (4452).

În **DEBIT** se înregistrează:

» cota parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri corespunzător amortizării calculate, sau la casarea ori cedarea activelor (7584).

» suma rambursată, în limita soldului existent, reprezentând subvenția pentru investiții restituită (5121, 5124) sau de restituit (4452), .

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea împrumuturilor nerambursabile de forma subvențiilor pentru investiții nevirate în contul de profit sau pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Contului 133 „Donații pentru investiții"

După conținutul economic este un *cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența activelor imobilizate primite de entitate cu titlu gratuit, de la diferite instituții și organisme neguvernamentale.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea justă a activelor imobilizate primite cu titlu gratuit (201, 203, 205, 208, 2111, 212, 2131 la 2134, 214).

În **DEBIT** se înregistrează:

» cota parte a donațiilor pentru investiții trecută la venituri corespunzător amortizării calculate, sau la casarea ori cedarea activelor (7584).

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea donațiilor pentru investiții nevirate în contul de profit sau pierdere.

Contului 134 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"

După conținutul economic este un *cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența plusurilor cantitative constatate la inventarierea faptică a activelor imobilizate, față de înregistrările în contabilitate.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea imobilizărilor constatate plus la inventar (203 la 208, 211 la 214).

În **DEBIT** se înregistrează:

» cota parte a plusurilor de inventar a activelor imobilizate trecută la venituri corespunzător amortizării calculate (7584).

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea plusurilor de inventar a activelor imobilizate, nevirate în contul de profit sau pierdere.

Contului 138 „Alte sume primite ca subvenții pentru investiții"

După conținutul economic este un *cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența sumelor acordate cu titlu gratuit, reprezentând bonusuri de bună execuție a proiectelor subvenționate, restituiri de taxe pentru active construite în zonele sinistrate, etc.

În **CREDIT** se înregistrează:

» alte sume primite ca subvenții pentru investiții (5121, 5124, 5311, 5314).

În **DEBIT** se înregistrează:

» sumele virate la venituri (7584).

SOLDUL creditor al contului reprezintă valoarea altor sume primite ca subvenții pentru investiții, nevirate în contul de profit sau pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **445** *"Subvenții"* se detaliază pe următoarele conturi de gradul II: **4451** *"Subvenții guvernamentale"*; **4452** *"Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții"* **4458** *"Alte sume primite cu caracter de subvenții"*.

Contul 4451	„Subvenții guvernamentale"
Contul 4452	"Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții"
Contul 4458	"Alte sume primite cu caracter de subvenții"

După conținutul economic sunt *conturi de creanțe,* iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, utilizate pentru evidența decontărilor privind subvențiile de la buget sau provenite din contribuțiile financiare nerambursabile.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » subvențiile guvernamentale pentru investiții de primit (131);
- » împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții de primit (132);
- » donații pentru investiții de primit (133);
- » alte sume de primit cu caracter de subvenții pentru investiții (138);
- » subvențiile de exploatare de primit (741);
- » subvențiile guvernamentale de primit pentru compensații privind pierderile generate de evenimente extraordinare (771).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » subvențiile încasate (5121).

SOLDUL debitor reprezintă subvențiile de primit.

7.3.3. OPERAȚII PRIVIND SUBVENȚIILE

1 O societate comercială primește în contul bancar o subvenție guvernamentală de 30.000 lei pentru procurarea unui utilaj. După achiziționarea utilajului în valoare de 50.000 lei plus TVA, se achită factura prin bancă. Durata normală de utilizare a utilajului este de 5 ani.

- Înregistrarea subvenției de primit:

4451		Subvenții guvernamentale	30.000		
	131	Subvenții guvernamentale pentru investiții			30.000

- Primirea subvenției:

5121		Conturi la bănci în lei	30.000		
	4451	Subvenții guvernamentale			30.000

Scanned with OKEN Scanner

- Achiziționarea utilajului:

2131		Echipamente tehnologice		50.000	
4426		TVA deductibilă	(50.000 x 19%)	9.500	
	404	Furnizori de imobilizări			59.500

- Plata datoriei față de furnizorul de imobilizări:

404		Furnizori de imobilizări	59.500	
	5121	Conturi la bănci în lei		59.500

- Amortizarea lunară a utilajului: 50.000 : 60 luni = 833,33

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	833,33	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		833,33

- Trecerea lunară la venituri a unei părți din subvenție: (30.000 : 60 luni) = 500 lei

131		Subvenții guvernamentale pentru investiții	500	
	7584	Venituri din subvenții pentru investiții		500

2. O societate comercială primește sub formă de donație un autoturism evaluat la valoarea de 30.000 lei, care se amortizează liniar pe durata de 5 ani.

- Primirea donației:

2133		Mijloace de transport	30.000	
	133	Donații pentru subvenții		30.000

- Amortizarea lunară a autoturismului: 30.000 : 60 luni = 500 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	500	
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		500

- Includerea lunară la venituri a unei părți din subvenție:

133		Donații pentru investiții	(30.000 : 60 luni)	500	
	7584	Venituri din subvenții pentru investiții			500

Scanned with OKEN Scanner

3. Se constată la inventariere un plus la mobilier comercial, în valoare de 2.000 lei, care se amortizează pe o perioadă de 4 ani.

- Înregistrarea plusului de inventar:

214		Mobilier, aparatură birotică și alte active corporale	2.000		
	134	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor			2.000

- Amortizarea lunară a mobilierului: 2.000 : 48 luni = 41,66 lei

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	41,66		
	2814	Amortizarea altor imobilizări corporale			41,66

- Includerea lunară la venituri a unei părți din valoarea plusului la inventar:

134		Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	41,66		
	7584	Venituri din subvenții pentru investiții			41,66

4. O societate comercială angajează cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată un absolvent de învățământ superior cu un salariu de încadrare de 800 lei. Presupunem că entitatea nu avea alți salariați în momentul angajării absolventului.

Notă: Din bugetul asigurărilor pentru șomaj se pot subvenționa cheltuielile cu forța de muncă în cazul angajării de absolvenți, astfel:

- 1 salariu de bază minim brut pe țară, pentru absolvenții ciclului inferior al liceului sau ai școlilor de arte și meserii;
- 1,2 salarii de bază minime brute pe țară, pentru absolvenții învățământului secundar superior sau ai învățământului postliceal.
- 1,5 salarii de bază minime brute pe țară, pentru absolvenții de învățământ superior.

- Înregistrarea contribuției entității la fondul de șomaj: (800 x 2,5%) = 20 lei

6452		Contribuția unutății pentru ajutorul de șomaj	20		
	4371	Contribuția unității la fondul de șomaj			20

- Înregistrarea subvenției de primit: (330 x 1,5) = 495 lei

4458		Alte sume cu caracter de subvenții	495		
	7414	Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului			495

- Compensarea datoriei cu subvenția de primit:

4371		Contribuția unității la fondul de șomaj	20		
	4458	Alte sume cu caracter de subvenții			20

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea subvenției de la buget: (495 - 20) = 475

5121		Conturi la bănci în lei		475	
	4458	Alte sume primite cu caracter de subvenții			475

5. O entitate economică produce și comercializează produse pentru care se acordă subvenții pentru acoperirea diferenței dintre costul efectiv (mai mare) și prețul de vânzare (mai mic). Din documentația depusă la organele competente rezultă o creanță în sumă de 4.000 lei. Ulterior, subvenția se încasează prin bancă.

- Subvenția de exploatare de primit:

4458		Alte sume primite cu caracter de subvenții		4.000	
	7411	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri			4.000

- Încasarea creanței:

5121		Conturi la bănci în lei		4.000	
	4458	Alte sume primite cu caracter de subvenții			4.000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8

CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII

8.1. STRUCTURA CAPITALURILOR PROPRII

Capitalurile proprii reprezintă dreptul titularilor de patrimoniu (acționari și asociați) asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor.

Capitalurile proprii se constituie din aportul proprietarilor, din profit și din alte surse proprii, conform relației:

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE – DATORII

În contabilitatea financiară, capitalurile proprii se structurează în două categorii:

① **capital propriu nominalizat**, reprezentat de *capitalul social*, care înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital;

② **capitaluri proprii nenominalizate** reprezintă capitalul acumulat de către entitate ca urmare a unei activități economice profitabile, în care se includ: *primele de capital, rezervele, rezultatul exercițiului financiar* și *rezultatul reportat.*

Capitalurile proprii se formează la începutul activității entității și se modifică, prin creștere sau diminuare, pe parcursul existenței entității, potrivit schemei următoare:

Scanned with OKEN Scanner

8.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII CAPITALURILOR PROPRII

Existența și mișcările capitalurilor proprii sunt reflectate cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I și II, grupate în **clasa 1** a planului de conturi general, în care se regăsesc următoarele grupe de conturi:

- **Grupa 10 "Capital și rezerve"** - care cuprinde următoarele conturi de gradul I:
  - conturi de pasiv:
  - **101** *"Capital social"*
  - **104** *"Prime de capital"*
  - **105** *"Rezerve din reevaluare"*
  - **106** *"Rezerve"*
  - contul de activ **109** *"Acțiuni proprii"*

  Acestea reflectă capitalurile proprii, precum și corecții ale capitalurilor proprii.

- **Grupa 11 "Rezultatul reportat"** - cuprinde:
  - contul bifuncțional **117** *"Rezultatul reportat"*

  Acesta reflectă rezultatele exercițiilor financiare precedente care n-au fost încă repartizate pe destinații legale de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților, precum și rezultatele provenite din corectarea erorilor contabile.

- **Grupa 12 "Rezultatul exercițiului financiar"** - are în componența sa:
  - contul bifuncțional **121** *"Profit sau pierdere"* și
  - contul de activ **129** *"Repartizarea profitului"*.

  Contul 121 "Profit sau pierdere" ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului financiar, iar contul 129 "Repartizarea profitului" reflectă profitul exercițiului financiar în curs, repartizat pe destinații legale.

Scanned with OKEN Scanner

8.3. CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

8.3.1. NOȚIUNI GENERALE

Capitalul social reprezintă o componentă a capitalurilor proprii care exprimă valoarea totală a aporturilor subscrise și/sau depuse de acționari sau asociați.

Capitalul social se poate majora prin noi aporturi în natură sau numerar, prin încorporarea rezervelor și a profiturilor etc. Uneori se impune micșorarea capitalului social, care poate avea drept cauze retragerea unor asociați, acoperirea pierderilor din anii precedenți, redimensionarea capitalului în funcție de volumul activității etc.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise și vărsate.

8.3.2. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA CAPITALULUI SOCIAL

a) **Actul constitutiv** este documentul prin care se stabilește modul de organizare și funcționare a societății comerciale, cuprinzând informații privind: denumirea și sediul societății, forma juridică, obiectul de activitate, capitalul social subscris, structura acestuia și modalitățile de constituire, organele de conducere și administrare, dizolvarea societății etc.

b) **Vărsarea capitalului social subscris** se reflectă în următoarele tipuri de documente, în funcție de natura aporturilor:

- *Chitanță* - pentru depunerea aportului la casierie sub formă de numerar;
- *Foaie de vărsământ* - pentru depunerea aportului direct la bancă, în contul de disponibil;
- *Proces verbal de predare-preluare* - în cazul aporturilor în natură, în care se precizează caracteristicile și valoarea bunurilor aduse ca aport, evaluate de către o comisie sau de către un expert evaluator.

c) **Registrul acționarilor (asociaților)** ține evidența nominală a capitalului social pe fiecare asociat (acționar), cuprinzând numărul de părți sociale (acțiuni) subscrise și valoarea nominală a acestora, vărsămintele efectuate, mențiuni privind vânzarea sau cumpărarea de părți sociale (acțiuni) etc.

În prezent, s-a simplificat procedura de constituire a societăților comerciale, care cuprinde, în principal, următoarele etape:

- întocmirea și autentificarea actului de constituire;
- depunerea actului constitutiv la Oficiul Registrului Comerțului în vederea înmatriculării și eliberarea certificatului de înregistrare, în termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv;
- înscrierea la organul fiscal teritorial și obținerea codului unic de înregistrare fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

8.3.3. EVALUAREA CAPITALULUI SOCIAL

Capitalul social este divizat în acțiuni la societățile de capitaluri și în părți sociale la societățile de persoane. Acțiunile sau părțile sociale se pot evalua la următoarele valori:

a) **Valoarea nominală** este dată de raportul dintre valoarea capitalului social și numărul de titluri emise (acțiuni sau părți sociale);

<<< *Exemplu:* La înființarea unei societăți cu răspundere limitată se constituie un capital social de 1.000 lei, care este divizat în 20 de părți sociale. Valoarea nominală a unei părți sociale: 1.000 : 20 = 50 lei.

b) **Valoarea de piață** sau **cotația titlurilor** este valoarea de vânzare-cumpărare a titlurilor, care se stabilește, de regulă, prin negociere la bursa de valori, pe baza raportului dintre cerere și ofertă.

<<< Prețul de piață al unei acțiuni depinde de mai mulți factori, cum ar fi: mărimea dividendelor așteptate de către acționari, stabilitatea financiară a entității, situația generală a pieței de capital, rata dobânzilor etc.

c) **Prețul de emisiune** sau **cursul acțiunilor** este prețul care trebuie plătit de către persoanele care subscriu acțiunile sau părțile sociale.

<<< Prețul de emisiune poate fi egal sau mai mare decât valoarea nominală.

d) **Valoarea financiară** exprimă echivalentul corespunzător capitalizării dividendului anual pe o acțiune la o rată medie a dobânzii pe piață.

Valoarea financiară = dividendul distribuit pe acțiune/ rata medie a dobânzii pe piață

<<< *Exemplu:* Pentru o acțiune s-a primit un dividend de 5 lei, iar rata medie a dobânzii este de 8%. Valoarea financiară = 5 : 8/100 = 62,50 lei.

Suma de 62,50 lei corespunde sumei totale care ar trebui plasată la dobânda de 8% pentru a obține un avantaj egal cu mărimea dividendului de 5 lei.

e) **Valoarea de randament** este valoarea corespunzătoare profitului net pe o acțiune care se poate capitaliza în cursul exercițiului financiar la o rată medie a dobânzii pe piață. Venitul titlurilor este egal cu dividendele plus profitul încorporat în rezerve.

Valoarea de randament = (dividendul distribuit pe acțiune + cota parte din profit pe acțiune încorporată în rezerve) : rata medie a dobânzii pe piață

<<< *Exemplu:* Dividendul pe acțiune este de 5 lei, partea din profit încorporată în rezerve este de 2 lei pe acțiune, iar rata dobânzii este de 8% pe an. Valoarea de randament = (5 + 2) : 8/100 = 87,50 lei

f) **Valoarea contabilă** sau **bilanțieră** se calculează ca un raport între activul net contabil și numărul de titluri; **activul net contabil = activ total - datorii - active fictive** sau activul net contabil = capitaluri proprii - active fictive

Scanned with OKEN Scanner

Activele fictive sunt formate din cheltuieli de constituire, active de regularizare.

<<< *Exemplu:* SC MĂGURA SA prezintă următoarea situație a patrimoniului:

ACTIV	Sume	PASIV	Sume
Imobilizări corporale	2.500	Capital social (1000 acțiuni)	3.000
Stocuri	800	Rezerve	500
Creanțe	300	Profit	1.000
Disponibilități	1.000	Furnizori	200
Active de regularizare	400	Credite bancare	300
TOTAL	5.000	TOTAL	5.000

Pe baza datelor de mai sus, se pot calcula următoarele elemente:

- Valoarea nominală: 3.000 : 1.000 = 3 lei;
- Valoarea contabilă: (5.000 - 500 - 400) : 1.000 = 4,10 lei.

8.3.4. CONSTITUIREA CAPITALULUI SOCIAL

Constituirea capitalului social se face prin subscriere de aport social de către asociați sau acționari. Prin acțiunea de subscriere, asociații sau acționarii se angajează în actul de constituire la o contribuție în bani sau în natură, în vederea înființării sau dezvoltării unei societăți comerciale.

Pentru că între subscriere și depunerea efectivă a capitalului promis poate exista un anumit decalaj în timp, capitalul social îmbracă două forme: *capital subscris nevărsat; capital subscris vărsat*;

La constituirea societăților pe acțiuni trebuie vărsat cel puțin 30% din capitalul subscris. Restul de capital se va vărsa în termen de 12 luni de la înmatriculare.

În cazul societăților cu răspundere limitată, capitalul social subscris se varsă, de regulă, integral înainte de începerea formalităților de constituire.

Aporturile în numerar sunt obligatorii la constituirea oricărei forme de societate.

Dacă societatea comercială are asociat unic, valoarea aportului în natură va fi stabilită pe baza unei expertize de specialitate.

Orice modificare a capitalului social se poate face numai pe baza hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților și cu îndeplinirea tuturor formalităților juridice legate de această hotărâre.

Mărimea minimă a capitalului social depinde de tipul de societate[1]:

- La societățile în nume colectiv și în comandită simplă nu este stabilită o limită minimă a capitalului social;
- La societățile pe acțiuni capitalul social nu poate fi mai mic de 25.000 euro, în echivalent lei iar valoarea nominală minimă a unei acțiuni este de 0,10 lei;

1) Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, modificată prin Legea nr. 302/2005

Scanned with OKEN Scanner

- La societățile cu răspundere limitată capitalul social minim este de 200 lei și se divide în părți sociale egale a căror valoare nominală nu poate fi mai mică de 10 lei;
- La societățile pe acțiuni trebuie să fie minimum 5 acționari, iar la S.R.L., maximum 50 de asociați.

În tabelul de mai jos sunt sintetizate principalele caracteristici ale societăților comerciale:

Tip de societate / Indicatori	Societăți în nume colectiv **S.N.C.**	Societăți în comandită		Societăți pe acțiuni S.A.	Societăți cu răspundere limitată **S.R.L.**
		Simplă **S.C.S.**	Pe acțiuni **S.C.A.**		
0	1	2	3	4	5
Mărimea minimă a capitalului social			25.000 euro, în echivalent lei	25.000 euro, în echivalent lei	200 lei
Capitalul este divizat în:	*părți sociale*	*părți sociale*	*acțiuni*	*acțiuni*	*părți sociale*
Valoarea nominală minimă a unei acțiuni /părți sociale			0,10 lei	0,10 lei	10 lei
Număr de proprietari			*minim 5*	*minim 5*	*maxim 50*
Responsabilitatea proprietarilor	nelimitată și solidară	nelimitată și solidară a tuturor asociaților comanditați; comanditarii sunt obligați numai până la concurența aportului lor		sunt obligați numai la plata acțiunilor lor	sunt obligați numai până la concurența aportului lor

8.3.5. MAJORAREA CAPITALULUI SOCIAL

Necesitatea măririi capitalului social poate să apară atunci când entitatea întâmpină dificultăți financiare, dar și atunci când ea este într-o situație prosperă și vrea să-și extindă activitatea. În ambele situații, societatea are nevoie de resurse bănești suplimentare sau de anumite bunuri, pe care preferă să și le procure prin majorare de capital decât să recurgă la împrumuturi, care implică un efort financiar considerabil.

Majorarea capitalului social se poate face pe mai multe căi și anume:

a) Majorarea capitalului prin noi aporturi în natură sau numerar

O asemenea creștere a capitalului social este determinată de necesitatea procurării de noi resurse pentru finanțarea investițiilor sau pentru întărirea situației financiare a entității. Operația produce o creștere a activelor (mijloace bănești, imobilizări, stocuri etc.) și o majorare corespunzătoare a capitalului social.

b) Majorarea capitalului prin operațiuni interne

Motivul creșterii capitalului social este întărirea credibilității financiare a entității. În acest caz, majorarea capitalului social se realizează prin încorporarea unor elemente care aparțin capitalurilor proprii, cum ar fi: rezervele, cu excepția rezervelor legale;

Scanned with OKEN Scanner

primele de capital; profitul. Operațiile conduc la diminuarea rezervelor (altele decât cele legale), primelor de capital și profitului, concomitent cu creșterea capitalului social.

Practic, majorarea capitalului se poate face fie prin distribuirea gratuită de noi acțiuni sau părți sociale către acționarii sau asociații existenți, fie prin creșterea valorii nominale a acțiunilor sau părților sociale existente.

c) Majorarea capitalului prin conversia unor datorii ale societății în acțiuni

Motivul acestor operațiuni este anularea anumitor datorii fără a apela la trezorerie. În această situație, mărirea capitalului social se face prin conversia unor datorii în acțiuni sau părți sociale, care se face numai cu acordul creditorului, care devine acționar sau asociat.

8.3.6. REDUCEREA CAPITALULUI SOCIAL

Principalele situații în care se impune reducerea capitalului social sunt:

- Acoperirea pierderilor din exercițiile financiare anterioare, care se face numai în cazul în care se constată că pierderile sunt prea mari pentru a putea fi absorbite de rezervele constituite sau de profiturile exercițiilor financiare viitoare;
- Existența unui capital supradimensionat în raport cu activitatea economică a entității;
- Retragerea unor asociați sau acționari, cărora li se restituie contravaloarea aportului social depus de către aceștia.

Reducerea capitalului social se poate realiza prin mai multe căi:

- reducerea valorii nominale sau a numărului de acțiuni sau părți sociale;
- răscumpărarea acțiunilor proprii și anularea acestora.

<<< Exemplu: SC „POIANA" SA are un capital social compus din 5.000 de acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Adunarea generală a acționarilor decide micșorarea capitalului aflat în exces cu 1.000 lei, care se restituie acționarilor în numerar.

Varianta I: se hotărăște reducerea valorii nominale a acțiunilor.

Acțiunile vechi se anulează, iar acționarii vor primi 5.000 de acțiuni noi cu valoarea nominală de: (5.000 - 1.000) : 5.000 = 0,80 lei/acțiune.

Pentru reducerea cheltuielilor privind schimbarea acțiunilor, se poate utiliza metoda prin care se aplică pe acțiunile vechi o ștampilă cu noua valoare nominală a acțiunilor.

Varianta II: se hotărăște reducerea numărului de acțiuni.

În acest caz, se vor retrage și se vor anula 1.000 de acțiuni (1.000 : 1), raportul de paritate fiind de 1/5. Ca urmare, se va retrage și anula o acțiune din cinci acțiuni deținute de fiecare acționar. Dacă acționarii nu dețin un număr de acțiuni divizibil cu cinci, aceștia vor vinde sau cumpăra diferența de acțiuni.

Scanned with OKEN Scanner

8.3.7. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea capitalului social se conduce cu ajutorul contului de gradul I **101** *"Capital"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

- **1011** *"Capital subscris nevărsat"*; **1012** *"Capital subscris vărsat"*
- **1015** *"Patrimoniul regiei"*; **1016** *"Patrimoniul public"*.

Societățile comerciale țin evidența capitalului social cu ajutorul conturilor de gradul II **1011** *"Capital subscris nevărsat"* și **1012** *"Capital subscris vărsat"*.

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența capitalului social subscris de către asociați sau acționari conform documentației de constituire a unei societăți comerciale, dar nevărsat.

În **CREDIT** se înregistrează:
» capitalul social subscris de către asociați sau acționari (456);

În **DEBIT** se înregistrează:
» trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat (1012);

SOLDUL creditor al contului reprezintă capitalul social subscris, dar nevărsat.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența existenței, creșterii și diminuării capitalului social subscris și vărsat în natură sau în numerar de către asociații sau acționarii unei societăți comerciale.

În **CREDIT** se înregistrează:
» trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat (1011);
» primele încorporate în capitalul social (1041, 1042, 1043, 1044);
» rezervele încorporate în capitalul social (1063, 1068);
» profitul net reportat repartizat la capitalul social (1171);
» profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, repartizat la capitalul social (129);
» conversia obligațiunilor în acțiuni (161);

În **DEBIT** se înregistrează:
» capitalul social retras de asociați sau acționari, precum și capitalul social lichidat cu ocazia fuziunii sau lichidării societății comerciale (456);
» capitalul social utilizat pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (1171);
» valoarea nominală a acțiunilor proprii răscumpărate și anulate (1091, 1092);
» diferența dintre valoarea nominală (mai mare) și costul de achiziție (mai mic) a acțiunilor proprii răscumpărate și anulate (7583);

SOLDUL creditor al contului reprezintă capitalul social subscris vărsat.

Scanned with OKEN Scanner

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea operațiilor privind capitalul social: **456** *"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"* și **109** *"Acțiuni proprii"*.

8.3.8. OPERAȚII PRIVIND CAPITALUL SOCIAL

✓ CONSTITUIREA CAPITALULUI SOCIAL

1. Se constituie o societate comercială cu răspundere limitată, cu un capital social subscris de 1.000 lei, vărsat la bancă integral înainte de înmatricularea societății la Registrul comerțului:

5121		Conturi la bănci în lei		1.000	
	1012	Capital subscris vărsat			1.000

2. Se constituie o societate comercială în nume colectiv cu un capital social subscris de 3.000 lei, vărsat integral înainte de înmatriculare astfel:

- numerar depus la bancă: 1.500 lei;
- un utilaj evaluat la 1.400 lei;
- materii prime în valoare de 100 lei.

5121		Conturi la bănci în lei		1.500	
2131		Echipamente tehnologice		1.400	
301		Materii prime		100	
	1012	Capital subscris vărsat			3.000

3. Se constituie o societate comercială pe acțiuni, cu un capital subscris de 100.000 lei divizat în 20.000 de acțiuni. La înființare s-a depus la bancă contravaloarea a 12.000 de acțiuni și s-au adus aporturi în natură sub forma unui depozit evaluat la suma de 25.000 lei, pentru care s-au acordat 5.000 de acțiuni. Restul capitalului social s-a depus în contul bancar în termen de 12 luni de la înființare.

- Subscrierea capitalului:

456		Decontări cu acționarii privind capitalul		100.000	
	1011	Capital subscris nevărsat			100.000

- Vărsarea capitalului în momentul înființării:

5121		Conturi la bănci în lei	(12.000 x 5 lei/acțiune)	60.000	
212		Construcții	(5.000 x 5 lei/acțiune)	25.000	
	456	Decontări cu acționarii privind capitalul			85.000

Scanned with OKEN Scanner

- Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		85.000	
	1012	Capital subscris vărsat			85.000

- Vărsarea ulterioară a capitalului:

5121		Conturi la bănci în lei	(3.000 x 5 lei/acține)	15.000	
	456	Decontări cu acționarii privind capitalul			15.000

- Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		15.000	
	1012	Capital subscris vărsat			15.000

✓ MAJORAREA CAPITALULUI SOCIAL

1. Adunarea generală extraordinară a acționarilor hotărăște majorarea capitalului social prin emisiunea unui nou pachet de 5.000 de acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu, care se vor achita ulterior în numerar.

- Subscrierea acțiunilor: 5.000 x 1 leu/acțiune = 5.000 lei

456		Decontări cu acționarii privind capitalul		5.000	
	1011	Capital subscris nevărsat			5.000

- Efectuarea vărsămintelor de către acționari:

5311		Casa în lei		5.000	
	456	Decontări cu acționarii privind capitalul			5.000

- Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		5.000	
	1012	Capital subscris vărsat			5.000

2. Adunarea generală extraordinară a asociaților hotărăște majorarea capitalului social prin acceptarea unui nou aport în natură concretizat într-un camion evaluat la 30.000 lei.

- Subscrierea aportului în natură:

456		Decontări cu asociații privind capitalul		30.000	
	1011	Capital subscris nevărsat			30.000

Scanned with OKEN Scanner

- Intrarea în patrimoniu a aportului subscris:

2133		Mijloace de transport		30.000	
	456		Decontări cu asociații privind capitalul		30.000

- Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		30.000	
	1012		Capital subscris vărsat		30.000

3. O societate comercială hotărăște majorarea capitalului social prin încorporarea primelor de fuziune:

1042		Prime de fuziune		1.000	
	1012		Capital subscris vărsat		1.000

4. Se încorporează în capital social profitul reportat în sumă de 1.000 lei.

1171		Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat		1.000	
	1012		Capital subscris vărsat		1.000

5. Se hotărăște majorarea capitalului social cu 4.000 lei prin compensarea unei datorii față de un furnizor:

- Emisiunea acțiunilor pe baza prospectului de emisiune:

456		Decontări cu acționarii privind capitalul		4.000	
	1011		Capital subscris nevărsat		4.000

- Compensarea datoriei față de furnizor cu valoarea creanței rezultată din emisiunea acțiunilor:

401		Furnizori		4.000	
	456		Decontări cu acționarii privind capitalul		4.000

- Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		4.000	
	1012		Capital subscris vărsat		4.000

Scanned with OKEN Scanner

✓ REDUCEREA CAPITALULUI SOCIAL

1. Se hotărăște diminuarea capitalului social cu 500 lei în vederea acoperirii unor pierderi reportate din exercițiile financiare precedente, care se poate realiza prin diminuarea valorii nominale a acțiunilor sau prin reducerea numărului de acțiuni:

1012		Capital subscris vărsat		500	
	1171	Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită			500

2. În vederea reducerii capitalului social, o societate răscumpără cu numerar 1.000 de acțiuni proprii cu prețul de 0,45 lei bucata, pe care, ulterior, le anulează. Valoarea nominală a acțiunilor este de 0,50 lei.

- Răscumpărarea acțiunilor proprii:

1091		Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (1.000 x 0,45 lei/acțiune)		450	
	5311	Casa în lei			450

- Anularea acțiunilor răscumpărate:

1012		Capital subscris vărsat (1.000 x 0,50 lei/acțiune)		500	
	1091	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (1.000 x 0,45 lei/acțiune)			450
	7583	Venituri din ...alte operații de capital			50

3. În vederea reducerii capitalului social, o societate răscumpără cu numerar 1.000 de acțiuni cu prețul de 0,55 lei bucata, pe care, ulterior, le anulează. Valoarea nominală a acțiunilor este de 0,50 lei.

- Răscumpărarea acțiunilor proprii:

1091		Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (1.000 x 0,55 lei/acțiune)		550	
	5311	Casa în lei			550

- Anularea acțiunilor răscumpărate:

1012		Capital subscris vărsat (1.000 x 0,50 lei/acțiune)		500	
6583		Cheltuieli privind... alte operații de capital		50	
	1091	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (1.000 x 0,55 lei/acțiune)			550

Scanned with OKEN Scanner

4. Un asociat se retrage din afacere și i se restituie în numerar contravaloarea aportului social în sumă de 300 lei.

- Înregistrarea diminuării capitalului social, după finalizarea formalităților juridice privind diminuarea capitalului social:

1012		Capital subscris vărsat		300	
	456	Decontări cu asociații privind capitalul			300

- Suma achitată asociatului care se retrage:

456		Decontări cu asociații privind capitalul		300	
	5311	Casa în lei			300

8.4. CONTABILITATEA PRIMELOR DE CAPITAL

8.4.1. NOȚIUNI GENERALE

Primele de capital reprezintă suplimentul de aport neîncorporat în capitalul social. În funcție de modul de constituire, acestea se grupează astfel:

a) **Primele de emisiune** se determină prin diferența dintre valoarea de emisiune (de vânzare) a noilor acțiuni sau părți sociale (mai mare) și valoarea nominală a acestora (mai mică). Primele de emisiune au o dublă funcție:
   ① să acopere cheltuielile de emisiune a acțiunilor;
   ② să egalizeze drepturile acționarilor noi cu cele ale vechilor acționari, prin compensarea diferenței dintre valoarea nominală și valoarea contabilă a vechilor acțiuni.

b) **Primele de fuziune/divizare** se calculează ca diferență între valoarea bunurilor primite prin fuziune/divizare și suma cu care a crescut capitalul social.

c) **Primele de aport** corespund diferenței dintre valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale atribuite în schimbul contribuției. Prima de aport are aceeași funcție ca și prima de emisiune.

d) **Primele de conversie** se stabilesc cu ocazia conversiei datoriilor în acțiuni.

Scanned with OKEN Scanner

8.4.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a primelor de capital se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **104** *"Prime de capital"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

Contul 1041	„Prime de emisiune"
Contul 1042	„Prime de fuziune/divizare"
Contul 1043	„Prime de aport"
Contul 1044	„Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"

După conținutul economic sunt *conturi de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența primelor de emisiune, de aport, de fuziune/divizare și de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

În **CREDIT** se înregistrează:

» primele stabilite cu ocazia emisiunii acțiunilor, aportului social în natură sau fuziunii/divizării societăților comerciale (456);

În **DEBIT** se înregistrează:

» primele de capital încorporate în capitalul social (1012);

» primele de capital încorporate în rezerve (1063, 1068);

» primele de capital utilizate pentru acoperirea cheltuielilor cu emisiunea acțiunilor (201);

SOLDUL creditor reprezintă primele de capital constituite și neutilizate.

8.4.3. OPERAȚII PRIVIND PRIMELE DE CAPITAL

✓ PRIME DE EMISIUNE

1. Se emit 1.000 acțiuni noi cu valoarea de emisiune de 1,20 lei și valoarea nominală de 1 leu, care se încasează în numerar. Ulterior, primele de emisiune se încorporează în capital social.

- Emisiunea acțiunilor:

456		Decontări cu acționarii privind capitalul (1.000 x 1,20)	1.200	
	1011	Capital subscris nevărsat (1.000 x 1)		1.000
	1041	Prime de emisiune		200

- Se încasează în numerar valoarea acțiunilor:

5311		Casa în lei	1.200	
	456	Decontări cu acționarii privind capitalul		1.200

- Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat	1.000	
	1012	Capital subscris vărsat		1.000

Scanned with OKEN Scanner

- Încorporarea primei în capitalul social:

1041		Prime de emisiune		200	
	1012	Capital subscris vărsat			200

2. O societate comercială dispune de un capital social de 100.000 lei reprezentat de 2.000 de acțiuni. Activul net este de 104.000 lei. Se hotărăște majorarea capitalului social prin emiterea a încă a 100 de acțiuni, care se vând în numerar la valoarea contabilă, pentru a se compensa sursele proprii acumulate de societate. Din primele de emisiune încasate se acoperă suma de 100 lei reprezentând cheltuieli de emisiune a acțiunilor, care au fost achitate în numerar, restul se încorporează în alte rezerve.

- valoarea nominală a celor 100 de acțiuni: (100.000 : 2.000) x 100 = 5.000 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni: 104.000 : 2.000 = 52 lei/acțiune;
- valoarea de emisiune a acțiunilor: 100 x 52 lei/acțiune = 5.200 lei;
- prima de emisiune: (52 - 50) x 100 = 200 lei.

- Subscrierea capitalului:

456		Decontări cu acționarii privind capitalul (100 x 52)		5.200	
	1011	Capital subscris nevărsat (100 x 50)			5.000
	1041	Prime de emisiune			200

- Achitarea în numerar a cheltuielilor de emisiune a acțiunilor:

201		Cheltuieli de constituire		100	
	5311	Casa în lei			100

- Încasarea acțiunilor subscrise:

5311		Casa		5.200	
	456	Decontări cu acționarii privind capitalul			5.200

- Regularizarea capitalului social vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		5.000	
	1012	Capital subscris vărsat			5.000

- Acoperirea cheltuielilor de emisiune a acțiunilor:

1041		Prime de emisiune		100	
	201	Cheltuieli de constituire			100

- Încorporarea primelor la alte rezerve: 200 - 100 = 100 lei

1041		Prime de emisiune		100	
	1068	Alte rezerve			100

Scanned with OKEN Scanner

✓ PRIME DE FUZIUNE/DIVIZARE

În urma fuziunii, societatea comercială absorbantă preia activul societății absorbite reprezentat de mașini și utilaje evaluate la suma de 3.000 lei și disponibilități bănești în conturile bancare de 2.000 lei. Se hotărăște ca în schimbul activului preluat să se emită 4.500 de acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu. Prima de fuziune se integrează ulterior în capitalul social.

- valoarea contabilă a activelor preluate: 5.000 lei
- valoarea nominală a acțiunilor: 4.500 lei
- prime de fuziune: 5.000 - 4.500 = 500 lei.

- Subscrierea capitalului:

456		Decontări cu acționarii privind capitalul	5.000	
	1011	Capital subscris nevărsat		4.500
	1042	Prime de fuziune		500

- Preluarea activelor aduse prin fuziune:

2131		Echipamente tehnologice	3.000	
5121		Conturi la bănci în lei	2.000	
	456	Decontări cu acționarii privind capitalul	-	5.000

- Regularizarea capitalului:

1011		Capital subscris nevărsat	4.500	
	1012	Capital subscris vărsat		4.500

- Integrarea primelor în capitalul social:

1042		Prime de fuziune	500	
	1012	Capital subscris vărsat		500

✓ PRIME DE APORT

O societate comercială cu răspundere limitată hotărăște majorarea capitalului printr-un aport reprezentat de un utilaj evaluat la 2.000 lei, care este remunerat cu 18 părți sociale cu valoarea de 100 lei fiecare. Prima de aport se încorporează ulterior la rezerve.

- Subscrierea capitalului:

456		Decontări cu asociații privind capitalul	2.000	
	1011	Capital subscris nevărsat (18 lei/buc. x 100)		1.800
	1043	Prime de aport (2.000 - 1.800)		200

Scanned with OKEN Scanner

- Depunerea capitalului subscris:

2131		Echipamente tehnologice		2.000	
	456		Decontări cu asociații privind capitalul		2.000

- Regularizarea capitalului social vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		1.800	
	1012		Capital subscris vărsat		1.800

- Încorporarea primelor la alte rezerve:

1043		Prime de aport		200	
	1068		Alte rezerve		200

✓ PRIME DE CONVERSIE A OBLIGAȚIUNILOR ÎN ACȚIUNI

Se majorează capitalul social prin conversia de obligațiuni evaluate la valoarea de rambursare de 1.200, în acțiuni cu valoarea nominală de 1.150 lei:

- Subscrierea capitalului:

456		Decontări cu acționarii privind capitalul		1.200	
	1011		Capital subscris nevărsat		1.150
	1044		Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni		50

- Conversia obligațiunilor în acțiuni:

161		Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni		1.200	
	456		Decontări cu acționarii privind capitalul		1.200

- Regularizarea capitalului social vărsat:

1011		Capital subscris nevărsat		1.150	
	1012		Capital subscris vărsat		1.150

Scanned with OKEN Scanner

8.5. CONTABILITATEA REZERVELOR DIN REEVALUARE

8.5.1. NOȚIUNI GENERALE

Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile sau minusurile de valoare rezultate din reevaluarea activelor, de regulă, a imobilizărilor corporale.

Rezervele din reevaluare se calculează ca diferență între valoarea justă și cea contabilă netă.

- *Valoarea contabilă netă* a unui activ reprezintă valoarea contabilă diminuată cu amortizarea și ajustările pentru depreciere aferente activului respectiv.
- *Valoarea justă* este valoarea actuală, determinată, de regulă, de către profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Rezervele din reevaluare se calculează numai în cazul în care creșterea sau diminuarea de valoare este considerată ca fiind sigură și durabilă.

Cu ocazia reevaluării, amortizarea cumulată aferentă imobilizărilor corporale poate fi:

① recalculată proporțional cu modificarea valorii contabile brute, astfel încât valoarea contabilă actualizată să fie egală cu valoarea reevaluată (valoarea justă) plus amortizarea actualizată;

② eliminată din valoarea contabilă brută, astfel încât valoarea contabilă netă actualizată să fie egală cu valoarea reevaluată (valoarea justă).

Dacă rezultatul evaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrat un plus din reevaluare sau ca o scădere a rezervei din reevaluare cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Nici o parte din rezervele din reevaluare nu poate fi distribuită direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

→ Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

De asemenea, o parte din câștig poate fi realizată pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Scanned with OKEN Scanner

8.5.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a rezervelor din reevaluare se realizează cu ajutorul :

Contului 105 „Rezerve din reevaluare"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale.

În **CREDIT** se înregistrează:

» creșterile de valoare rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (2111, 212, 2131 la 2134, 214);

În **DEBIT** se înregistrează:

» diferența din reevaluare trecută la rezerve (1065);

» descreșterile față de valoarea contabilă netă rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (2111, 212, 2131 la 2134, 214);

SOLDUL creditor al contului reprezintă plusul de valoare rezultat în urma reevaluării imobilizărilor corporale.

8.5.3. OPERAȚII PRIVIND REZERVELE DIN REEVALUARE

① **METODA VALORII BRUTE** - când se recalculează amortizarea cumulată proporțional cu modificarea valorii contabile brute.

1. La sfârșitul exercițiului financiar 200N se reevaluează un utilaj la valoarea justă de 9.000 lei, ținându-se seama de gradul de uzură fizică și morală al acestuia. Valoarea de intrare (contabilă) a utilajului este de 8.000 lei, iar valoarea amortizării cumulate (expresia valorică a uzurii fizice și morale) este de 2.000 lei.

La sfârșitul exercițiului financiar 200N+3, valoarea justă stabilită prin reevaluare este de 4.000 lei, amortizarea calculată între cele două reevaluări fiind de 1.500 lei.

La sfârșitul exercițiului financiar 200N+5, valoarea justă stabilită prin reevaluare este de 4.500 lei, amortizarea calculată în intervalul dintre ultimele două reevaluări fiind de 1.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

a) Înregistrări contabile în exercițiul financiar 200N:

- valoarea contabilă netă: valoarea contabilă - amortizarea calculată = 8.000 - 2.000 = 6.000 lei;
- rezerva din reevaluare: valoarea justă - valoarea contabilă netă = 9.000 - 6.000 = 3.000 lei

	2131		Echipamente tehnologice (9.000 - 6.000)	3.000		
		105	Rezerve din reevaluare			3.000

- valoarea contabilă actualizată: valoarea contabilă neactualizată x (valoarea justă : : valoarea contabilă netă) = 8.000 x (9.000 : 6.000) = 12.000 lei;
- amortizarea actualizată: amortizarea calculată x (valoarea justă:valoarea contabilă netă) = 2.000 x (9.000 : 6.000) = 3.000 lei;
- diferența dintre amortizarea actualizată și amortizarea calculată: 3.000 - 2.000 = 1.000 lei

	2131		Echipamente tehnologice	1.000		
		2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			1.000

b) Înregistrări contabile în exercițiul financiar 200N+3:

- valoarea contabilă netă: valoarea contabilă - amortizarea calculată = 12.000 - (3.000 + + 1.500) = 7.500 lei;
- rezerva din reevaluare: valoarea justă - valoarea contabilă netă = 4.000 - 7.500 = -3.500 lei
- valoarea contabilă actualizată: valoarea contabilă neactualizată x (valoarea justă : valoarea contabilă netă) = 1.200 x (4.000 : 7.500) = 6.400 lei;
- amortizarea actualizată: amortizarea calculată x (valoarea justă : valoarea contabilă netă) = 4.500 x (4.000 : 7.500) = 2.400 lei;
- diferența dintre amortizarea actualizată și amortizarea calculată: 2.400 - 4.500 = -2.100 lei

În acest caz rezultă o diminuare a rezervei din reevaluare, întrucât valoarea justă stabilită prin reevaluare este mai mică decât valoarea contabilă netă cu 3.500 lei.

Acest minus din reevaluare va fi acoperit parțial din plusul din reevaluare stabilit la data de 31.10.200N (3.000 lei), iar diferența rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială (500 lei):

105		Rezerve din reevaluare	3.000		
6588		Alte cheltuieli de exploatare	500		
2813		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	2.100		
	2131	Echipamente tehnologice (12.000 - 6.400)			5.600

Scanned with OKEN Scanner

c) Înregistrări contabile în exercițiul financiar 200N+5:

- valoarea contabilă netă: valoarea contabilă - amortizarea calculată = 6.400 - (2.400 + + 1.000) = 3.000 lei;
- rezerva din reevaluare: valoarea justă - valoarea contabilă netă = 4.500 - 3.000 = 1.500 lei

La reevaluarea din exercițiul financiar 200N+5 rezultă o creștere a valorii juste față de valoarea contabilă netă cu 1.500 lei. Acest plus din reevaluare va fi compensat parțial cu cheltuiala din reevaluare (500 lei) înregistrată în exercițiul financiar 200N+3, iar surplusul se înregistrează ca o rezervă din reevaluare (1.000 lei):

2131		Echipamente tehnologice	1.500		
	105	Rezerve din reevaluare		1.000	
	7588	Alte venituri din exploatare		500	

- valoarea contabilă actualizată: valoarea contabilă neactualizată x (valoarea justă : : valoarea contabilă netă) = 6.400 x (4.500 : 3.000) = 9.600 lei;
- amortizarea actualizată: amortizarea calculată x (valoarea justă : valoarea contabilă netă) = 3.400 x (4.500 : 3.000) = 5.100 lei;
- diferența dintre amortizarea actualizată și amortizarea calculată: 5.100 - 3.400 = 1.700 lei:

2131		Echipamente tehnologice	1.700		
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		1.700	

2. În momentul reevaluării, un utilaj are valoarea contabilă de 8.000 lei și amortizarea cumulată de 3.000 lei. Valoarea reevaluată (valoarea justă) este de 6.000 lei. Rezervele din reevaluare se transferă în mod eșalonat la alte rezerve, pe durata rămasă de utilizare, care este de 5 ani.

- valoarea contabilă netă: valoarea contabilă - amortizarea calculată = 8.000 - 3.000 = 5.000 lei;
- rezerva din reevaluare: valoarea justă - valoarea contabilă netă = 6.000 - 5.000 = 1.000 lei

2131		Echipamente tehnologice (6.000 - 5.000)	1.000		
	105	Rezerve din reevaluare		1.000	

- valoarea contabilă actualizată: valoarea contabilă neactualizată x (valoarea justă : : valoarea contabilă netă) = 8.000 x (6.000 : 5.000) = 9.600 lei;
- amortizarea actualizată: amortizarea calculată x (valoarea justă:valoarea contabilă netă) = 3.000 x (6.000 : 5.000) = 3.600 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- diferența dintre amortizarea actualizată și amortizarea calculată: 3.600 - 3.000 = 600 lei

2131		Echipamente tehnologice	600		
	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		600	

- transferarea anuală a diferențelor din reevaluare la alte rezerve: 1.000 : 5 ani = 200 lei

105		Rezerve din reevaluare	200		
	1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		200	

② **METODA VALORII NETE** - când se elimină amortizarea cumulată din valoarea contabilă brută

1. Se dau următoarele informații privind situația unui utilaj la data de 31.12.200N :

- valoarea contabilă: 4.000 lei
- amortizarea cumulată: 300 lei
- valoarea contabilă netă: 3.700 lei
- valoarea justă stabilită în urma reevaluării: 4.100 lei

În momentul casării utilajului, rezerva din reevaluare se transferă la alte rezerve.

- Reevaluarea utilajului:

2131		Echipamente tehnologice (400 - 300)	100		
2813		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	300		
	105	Rezerve din reevaluare (4.100 - 3.700)		400	

- Transferarea rezervelor din reevaluare la alte rezerve, în momentul casării utilajului:

105		Rezerve din reevaluare	400		
	1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		400	

Scanned with OKEN Scanner

8.6. CONTABILITATEA REZERVELOR

8.6.1. NOȚIUNI GENERALE

Rezervele reprezintă, în principal, profituri capitalizate în mod durabil de către întreprindere. Rezervele se mai pot constitui și din alte surse, cum ar fi primele de capital și rezervele din reevaluare.

Rezervele consolidează baza materială a entității, sporind capacitatea acesteia de a face față unor conjuncturi nefavorabile și a eventualelor pierderi. De aceea, rezervele sunt o expresie a spiritului de prevedere.

După modul de constituire și utilizare, rezervele se grupează astfel:

a) **Rezervele legale** se constituie anual în procent de cel puțin 5% din profitul societății comerciale, până ce vor atinge minim o cincime din capitalul social[2].

Rezervele legale sunt deductibile în limita cotei de 5% din profitul contabil, înainte de calcularea impozitului pe profit, profit din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri, până la nivelul de 20% din capitalul subscris și vărsat.

În cazul în care rezervele legale sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor sau sunt distribuite sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil[3].

b) **Rezervele statutare** se constituie din profitul net și se utilizează pentru acoperirea pierderilor, finanțarea investițiilor sau pentru majorarea capitalului social, conform clauzelor prevăzute în actul de constituire al societății.

Aceste rezerve se impozitează, în momentul distribuirii lor, direct sau indirect, inclusiv în cazul folosirii acestor rezerve pentru acoperirea pierderilor contabile.

c) **Rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare** se constituie pe măsura amortizării activelor reevaluate sau în momentul vânzării sau casării acestora.

d) **Alte rezerve** (**rezerve libere sau facultative**) se pot constitui din profitul net pe baza hotărârii adunării generale a asociaților, precum și din alte surse, având ca destinații finanțarea investițiilor, acoperirea pierderilor, distribuirea de dividende în exercițiile financiare încheiate cu pierderi, creșterea capitalului social etc.

Rezervele constituite în urma unor facilități fiscale de care a beneficiat entitatea nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor. În caz contrar, asupra acestor sume se calculează impozitul pe profit și se stabilesc majorări de întârziere de la data aplicării facilității respective[4].

2) Legea nr. 31/1990 modificată prin Legea nr. 302/2005.
3) Legea nr. 571/2003 (Codul Fiscal), actualizată, art. 22, alin. (1).
4) Legea nr. 571/2003 (Codul Fiscal), actualizată, art. 22, alin. (6).

Scanned with OKEN Scanner

8.6.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea rezervelor se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **106** *"Rezerve"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

- **1061** *"Rezerve legale"*
- **1063** *"Rezerve statutare sau contractuale"*
- **1065** *"Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"*
- **1068** *"Alte rezerve"*

Contul 1061 „Rezerve legale"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența rezervelor legale constituite anual din profitul entității.

În **CREDIT** se înregistrează:

» profitul realizat la închiderea exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve legale (129).

În **DEBIT** se înregistrează:

» rezervele legale utilizate pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (1171, 121).

SOLDUL creditor al contului reprezintă rezervele legale constituite și neutilizate.

Contul 1063 „Rezerve statutare sau contractuale"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența rezervelor statutare constituite.

În **CREDIT** se înregistrează:

» profitul net reportat repartizat la rezerve statutare (1171);

» profitul net realizat la închiderea exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve statutare (129);

În **DEBIT** se înregistrează:

» rezervele statutare încorporate în capitalul social (1012);

» rezervele statutare utilizate pentru acoperirea pierderilor (1171, 121);

SOLDUL creditor al contului reprezintă rezervele statutare constituite și neutilizate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența rezervelor ce constau în diferențele favorabile provenind din rezervele din reevaluare, realizat .

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele transferate de la rezerve din reevaluare, reprezentând surplusul din reevaluare, în momentul casării sau vânzării activelor respective (105);

» cota/parte din rezerva din reevaluare aferentă diferenței de amortizare, transferată pe măsura utilizării activelor respective în entitate (105).

În **DEBIT** se înregistrează:

» rezervele din reevaluare transferate la capitalul social (1012) sau utilizate pentru acoperirea pierderilor (1171, 121) în cazul în care activele reevaluate aferente acestor rezerve sunt valorificate.

SOLDUL creditor al contului reprezintă rezervele existente din surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

Contul 1068 „Alte rezerve"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont de pasiv*, care ține evidența altor rezerve constituite.

În **CREDIT** se înregistrează:

» profitul net reportat repartizat la alte rezerve (1171);

» profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat la alte rezerve (129);

» primele încorporate în alte rezerve (1041, 1042, 1043, 1044);

» diferența dintre valoarea titlurilor primite și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265)

În **DEBIT** se înregistrează:

» rezervele încorporate în capitalul social (1012);

» utilizarea rezervelor pentru acoperirea pierderilor (1171, 121);

» diferența dintre valoarea titlurilor retrase sau cedate și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale care au constituit obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265)

SOLDUL creditor al contului reprezintă alte rezerve constituite și neutilizate.

Scanned with OKEN Scanner

8.6.3. OPERAŢII PRIVIND REZERVELE

✓ REZERVE LEGALE

O entitate economică constituie rezerve legale pe baza următoarelor informaţii extrase din evidenţa contabilă de la sfârşitul exerciţiului financiar:

- capital social: 1.000 lei;
- venituri obţinute: 2.000 lei;
- cheltuieli efectuate: 1.200 lei.

Ulterior, se utilizează o parte din rezervele legale pentru acoperirea unei pierderi reportate în sumă de 10 lei.

a) Se calculează: •profitul brut: 800 lei; •rezervele legale repartizate din profitul brut: 40 lei.

b) Repartizarea la rezerve legale a unei părţi din profitul brut:

129		Repartizarea profitului		40	
	1061	Rezerve legale			40

c) Se utilizează rezerve legale pentru acoperirea unor pierderi reportate în valoare de 10 lei:

1061	Rezerve legale		10	
	1171	Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită		10

Notă: Rezerva legală utilizată pentru acoperirea pierderii se va impozita, întrucât, la constituire, a fost dedusă din rezultatul impozabil.

✓ REZERVE STATUTARE SAU CONTRACTUALE

Se înregistrează în contabilitate următoarele operaţiuni:

- Se constituie din profitul net al exerciţiului financiar curent rezerve statutare, în sumă de 100 lei:

129		Repartizarea profitului	100	
	1063	Rezerve statutare sau contractuale		100

- Se constituie din profitul reportat rezerve statutare în sumă de 200 lei:

1171		Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat	200	
	1063	Rezerve statutare sau contractuale		200

Scanned with OKEN Scanner

- Se utilizează rezerve statutare pentru acoperirea unei pierderi din exercițiul financiar anterior, în sumă de 400 lei:

1063		Rezerve statutare sau contractuale		400	
	121		Profit și pierdere		400

- Se utilizează rezerve statutare pentru acoperirea unei pierderi reportate în sumă de 500 lei:

1063		Rezerve statutare sau contractuale		500	
	1171		Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită		500

- Se majorează capitalul social prin încorporarea de rezerve statutare în sumă de 600 lei:

1063		Rezerve statutare sau contractuale		600	
	1012		Capital subscris vărsat		600

✓ REZERVE REPREZENTÂND SURPLUSUL REALIZAT DIN REZERVE DIN REEVALUARE

1. Se încorporează în rezerve, rezerve din reevaluare în valoare de 500 lei:

105		Rezerve din reevaluare		500	
	1065		Alte rezerve		500

2. Se vinde un utilaj reevaluat pentru care s-au constituit rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare în sumă de 500 lei, care se transferă la capitalul social.

- Transferul la capitalul social a rezervei reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare:

1065		Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		500	
	1012		Capital subscris vărsat		500

- Calcularea impozitului pe profit aferent rezervei distribuite: (500 x 16%) = 80 lei

691		Cheltuieli cu impozitul pe profit		80	
	4411		Impozitul pe profit		80

Scanned with OKEN Scanner

✓ ALTE REZERVE

- Se constituie din profitul net al exercițiului financiar curent alte rezerve în sumă de 100 lei:

129	1068	Repartizarea profitului Alte rezerve		100	100

- Se repartizează din profitul net al exercițiului financiar curent resurse proprii de finanțare a investițiilor, în sumă de 800 lei, conform hotărârii AGA:

129	1068	Repartizarea profitului Alte rezerve		100	100

- Se constituie din profitul reportat alte rezerve în sumă de 200 lei:

1171	1068	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat Alte rezerve		200	200

- Se transferă la alte rezerve prime de emisiune în valoare de 1.000 lei:

1041	1068	Prime de emisiune Alte rezerve		1.000	1.000

- Se utilizează alte rezerve pentru acoperirea unei pierderi din exercițiul financiar precedent, în sumă de 400 lei:

1068	1171	Alte rezerve Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită		400	400

- Se utilizează alte rezerve pentru acoperirea unei pierderi reportate în sumă de 500 lei:

1068	1171	Alte rezerve Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită		500	500

- Se majorează capitalul social prin încorporarea altor rezerve în sumă de 600 lei:

1068	1012	Alte rezerve Capital subscris vărsat		600	600

Scanned with OKEN Scanner

8.7. CONTABILITATEA ACȚIUNILOR PROPRII

8.7.1. NOȚIUNI GENERALE

Acțiunile sunt titluri de valoare emise de către societățile comerciale pe acțiuni, prin care se dovedește dreptul de proprietate al deținătorului asupra unei părți din capitalul social al societății care le-a emis.

Adunarea generală extraordinară a acționarilor poate hotărî răscumpărarea acțiunilor proprii, dar valoarea acestora nu poate depăși 10% din capitalul social subscris.

Se pot dobândi numai acțiuni integral liberate și numai în cazul în care capitalul social subscris este integral vărsat. Acțiunile dobândite nu dau drept la dividende. Plata acțiunilor astfel dobândite se va face numai din profitul distribuibil și din rezervele disponibile ale societății, cu excepția rezervelor legale.[5]

Răscumpărarea acțiunilor proprii se poate face în următoarele scopuri:

- reducerea capitalului social prin anularea acțiunilor proprii răscumpărate;
- cesionarea către personalul societății a unui număr de acțiuni proprii;
- regularizarea cursului acțiunilor proprii pe piața bursieră sau pe piața organizată extrabursieră etc.

8.7.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea acțiunilor proprii se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **109** *"Acțiuni proprii"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

- **1091** *"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"*
- **1092** *"Acțiuni proprii deținute pe termen lung"*

Contul 1091 "Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"
Contul 1092 "Acțiuni proprii deținute pe termen lung"

După conținutul economic sunt *conturi rectificative ale capitalului propriu*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de activ*, care țin evidența acțiunilor proprii răscumpărate.

În **DEBIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate (5121, 5311).

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea nominală a acțiunilor proprii anulate (1012);
» diferența dintre costul de achiziție (mai mare) și valoarea nominală sau prețul de vânzare (mai mic) a acțiunilor anulate sau vândute (6583);
» costul de achiziție al acțiunilor proprii vândute (461, 5121, 5311);

SOLDUL debitor reprezintă valoarea acțiunilor proprii răscumpărate existente în portofoliu, la cost de achiziție.

5) Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, modificată prin Legea nr. 305/2005.

Scanned with OKEN Scanner

8.7.3. OPERAȚII PRIVIND ACȚIUNILE PROPRII

1. Adunarea generală extraordinară hotărăște răscumpărarea a 500 de acțiuni proprii. Dobândirea acestora se face cu plata în numerar, la prețul de 2 lei/acțiune. În termen de 3 luni, acțiunile proprii se cesionează personalului entității, la prețul de 1,90 lei/acțiune, încasarea făcându-se în numerar.

- Dobândirea acțiunilor proprii, încasate în numerar:

1091		Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (500 x 2,00)	1.000		
	5311	Casa în lei		1.000	

- Cesionarea acțiunilor proprii:

5311		Casa în lei (500 x 1,90)	950		
6583		Cheltuieli privind .: alte operații de capital 500 x (2-1,90)	50		
	1091	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt		1.000	

2. În vederea regularizării cursului acțiunilor pe piața bursieră, o societate comercială răscumpără cu plata prin bancă 300 acțiuni proprii, cu prețul de 2 lei/acțiune. După 14 luni, acțiunile proprii se revând în numerar, la bursă, cu prețul de 2,20 lei/acțiune.

- Dobândirea acțiunilor proprii:

1092		Acțiuni proprii deținute pe termen lung (300 x 2,00)	600		
	5121	Conturi la bănci în lei		600	

- Vânzarea în numerar a acțiunilor proprii:

5311		Casa în lei (300 x 2,20)	660		
	1092	Acțiuni proprii deținute pe termen lung (300 x 2)		600	
	7583	Venituri din...alte operații de capital 300x(2,20-2)		60	

Scanned with OKEN Scanner

8.8. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI FINANCIAR

8.8.1. NOȚIUNI GENERALE

Sub aspect financiar-contabil, **rezultatul exercițiului financiar** reprezintă diferența dintre venituri și cheltuieli, care poate fi:

- Profit, când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile.
- Pierdere, când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

În contabilitate, profitul (sau pierderea) se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, când veniturile se transferă în creditul contului 121"Profit sau pierdere", iar cheltuielile în debitul contului 121"Profit sau pierdere".

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezentă soldul final al contului 121 "Profit sau pierdere".

Profitul contabil net se repartizează, *în mod provizoriu*, de regulă la sfârșitul exercițiului financiar, pe următoarele destinații:

- Destinații prevăzute obligatoriu prin lege: rezerve legale, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți, vărsăminte la bugetul statului (minim 50% din profitul net realizat de către societățile cu capital majoritar de stat), surse proprii de finanțare aferente profitului rezultat din vânzări de active (la societățile cu capital majoritar de stat), respectiv, aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit;
- Destinații stabilite prin actul constitutiv al societății: rezerve statutare;
- Destinații hotărâte de către adunarea generală a acționarilor/asociaților: surse proprii de finanțare, alte rezerve, participarea salariaților la profit (în cotă de până la 10% din profitul net realizat de către societățile cu capital majoritar de stat), dividende, capital social.

Profitul propus pentru a fi repartizat pentru alte destinații decât rezervele constituite pe baza unor prevederi legale, respectiv, vărsăminte la buget, dividende, participarea salariaților la profit, va figura ca *rezultat reportat* până în momentul distribuirii definitive a profitului de către AGA.

Repartizarea definitivă a profitului se înregistrează în contabilitate, pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Scanned with OKEN Scanner

8.8.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea rezultatului exercițiului financiar se realizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I:

- **121** *"Profit sau pierdere"*
- **129** *"Repartizarea profitului"*.

Contul 121 „Profit și pierdere"

După conținutul economic este un *cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional*, care ține evidența rezultatului (profit sau pierdere) realizat în exercițiul financiar curent.

În **CREDIT** se înregistrează:

» soldul creditor de la sfârșitul perioadei al conturilor de venituri (701 la 786);

» reportarea pierderii neacoperite realizate în exercițiul financiar încheiat (1171).

În **DEBIT** se înregistrează:

» soldul debitor de la sfârșitul perioadei al conturilor de cheltuieli (601 la 698);

» soldul debitor de la sfârșitul perioadei al contului privind variația stocurilor (711);

» reportarea profitului net obținut în exercițiul financiar precedent, nerepartizat (1171);

» profitul net obținut în exercițiul financiar precedent, repartizat (129).

SOLDUL creditor al contului reprezintă profitul obținut în exercițiul financiar curent.

SOLDUL debitor al contului reprezintă pierderea obținută în exercițiul financiar curent.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 129 „Repartizarea profitului"

După conținutul economic este un *cont de regularizare*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ*, care ține evidența repartizării profitului obținut în exercițiul financiar curent.

În **DEBIT** se înregistrează:

- » profitul net repartizat pentru acoperirea pierderilor reportate din corectarea erorilor contabile (1174);
- » profitul net al exercițiului financiar curent, repartizat la capital social (1012);
- » profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve (1061, 1063, 1068);
- » profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, utilizat pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (1171);
- » profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, utilizat pentru participarea salariaților la profit, pentru dividende, pentru vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome (1171).

În **CREDIT** se înregistrează:

- » profitul net obținut în exercițiul financiar precedent, repartizat (121).

SOLDUL debitor al contului reprezintă profitul din exercițiul financiar curent, repartizat pe destinații.

Alte conturi specifice???, utilizate în cazul repartizării profitului pe destinații legale: **117** *"Rezultatul reportat"*, **424** *"Prime reprezentând participarea personalului la profit"*, **457** *"Dividende de plată"*.

8.8.3. OPERAȚII PRIVIND REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR

1. Se scriu formulele contabile de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli, apoi se completează fișa contului 121"Profit sau pierdere", pe baza următoarelor informații extrase din balanța de verificare provizorie de la sfârșitul exercițiului financiar:

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Rulaj curent	
		DEBITOR	CREDITOR
Extras ■■■			
121	Profit sau pierdere		260
607	Cheltuieli privind mărfurile	1.000	
6588	Alte cheltuieli de exploatare	400	
666	Cheltuieli privind dobânzile	200	
707	Venituri din vânzarea mărfurilor		2.500
768	Alte venituri financiare		100

Scanned with OKEN Scanner

a) Formulele contabile de închidere a conturilor de cheltuieli și venituri.

- Închiderea conturilor de cheltuieli:

121		Profit sau pierdere	1.600		
	607	Cheltuieli privind mărfurile		1.000	
	6588	Alte cheltuieli de exploatare		400	
	666	Cheltuieli privind dobânzile		200	

- Închiderea conturilor de venituri:

707		Venituri din vânzarea mărfurilor	2.500	
768		Alte venituri financiare	100	
	121	Profit sau pierdere		2.600

b) Întocmirea fișei contului 121 „Profit sau pierdere":

Data	Document	Explicații	Cont corespon-dent	Debit	Credit	D/C	Sold
01.12		Sold inițial				C	260
31.12	Nota cont.	Închidere conturi de venituri	707		2.500	C	2.760
31.12	Nota cont.	Închidere conturi de venituri	768		100	C	2.860
31.12	Nota cont.	Închidere conturi de cheltuieli	607	1.000		C	1.860
31.12	Nota cont.	Închidere conturi de cheltuieli	6588	400		C	1.460
31.12	Nota cont.	Închidere conturi de cheltuieli	666	200		C	1.260
31.12		Rulaj decembrie		1.600	2.600	C	1.260
		Total sume		1.600	2.860	C	1.260

2. Se înregistrează următoarele operații privind repartizarea profitului net:

a) Repartizarea profitului net :

129		Repartizarea profitului	6.000	
	1171	Rezultatul rep. reprezentând profitul nerep. (participarea salariaților la profit)		600
	1063	Rezerve statutare sau contractuale		400
	1068	Alte rezerve (surse proprii de finanțare a investițiilor)		2.000
	1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat (dividende)		3.000

b) Regularizarea conturilor la începutul exercițiului financiar următor privind profitul repartizat la sfârșitul exercițiului financiar precedent:

121		Profit sau pierdere	6.000	
	129	Repartizarea profitului		6.000

Scanned with OKEN Scanner

c) Întocmirea documentelor în vederea acordării dividendelor către asociați și a stimulentelor către salariați:

1171		Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat	3.600		
	457	Dividende de plată			3.000
	424	Prime reprezentând particip personalului la profit			600

8.9. CONTABILITATEA REZULTATULUI REPORTAT

8.9.1. NOȚIUNI GENERALE

Rezultatul reportat reprezintă profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită din exercițiile financiare precedente. Profitul reportat urmează a se repartiza pe destinații în exercițiile financiare următoare, iar pierderea reportată urmează a se acoperi din profitul exerci- țiilor următoare, din rezerve, sau din capitalul social, potrivit hotărârii AGA.

8.9.2. CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a rezultatului reportat se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **117** *"Rezultatul reportat"*, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

- **1171** *"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"*
- **1174** *"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"*

Aplicarea Reglementărilor contabile în conformitate cu Directiva a IV-a a CEE necesită transpunerea soldurilor tuturor conturilor existente în balanța de verificare la 31.12.2005 în raport cu noul plan de conturi general aprobat. Pentru conturile vechi, ale căror conținut economic și funcție contabilă nu se mai justifică în aplicarea politicii contabile europene, s-a prevăzut preluarea eventualelor solduri existente în următoarele conturi de gradul II:

- **1172** *"Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"* - care preia soldul aceluiași cont de la entitățile economice care au condus contabilitatea potrivit OMFP nr. 94/2001 și apare în noul Plan de conturi general doar până la închiderea soldului său.

Scanned with OKEN Scanner

♦ **1176** *"Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE"* - care preia soldurile următoarelor :

- conturi comune OMFP 94/2001 și OMFP 306/2003

1062 "Rezerve pentru acțiuni proprii", 107 "Rezerve din conversie",

- conturi specifice OMFP nr. 94/2001.

1173 "Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile", 2075 "Fond comercial negativ", 2968 "Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii - active imobilizate", 4412 "Impozitul pe profit amânat - sold debitor".

și apare în Planul de conturi general până la închiderea soldului acestui cont.

Contul 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"

După conținutul economic este un *cont de surse proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional*, care ține evidența rezultatului (profit sau pierdere) obținut în exercițiile financiare precedente, nerepartizat, precum și a profitului net obținut în exercițiul financiar curent, repartizat provizoriu pentru participarea salariaților la profit, dividende, vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome.

În **CREDIT** se înregistrează:

» capitalul social utilizat pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (1012);

» rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor (1061,1062,1063,1068);

» repartizarea profitului obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (129);

» repartizarea provizorie a profitului obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent pentru participarea salariaților la profit, pentru dividende, pentru vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome (129);

» profitul net obținut în exercițiul financiar precedent, nerepartizat (121);

În **DEBIT** se înregistrează:

» pierderea realizată în exercițiul financiar precedent, care nu a fost acoperită(121);

» profitul net realizat în exercițiile financiare precedente, repartizat la capitalul social (1012), la rezerve (1063, 1068), pentru participarea salariaților la profit (424), pentru dividende (457), pentru vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome (446);

SOLDUL creditor al contului reprezintă profitul nerepartizat sau profitul repartizat pentru participarea salariaților la profit, pentru dividende, pentru surse proprii de finanțare, pentru vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome.

SOLDUL debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"

După conținutul economic este un *cont de surse proprii*, iar după funcția contabilă este un *cont bifuncțional*, care ține evidența rezultatului (profit sau pierdere) obținut prin corectarea omisiunilor și declarațiilor eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității, pentru una sau mai multe perioade anterioare, constând în greșeli matematice, greșeli de aplicare a politicilor contabile, ignorări sau interpretări greșite ale evenimentelor, fraude.

În **CREDIT** se înregistrează:

» rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile (411,461,4282).

» acoperirea pierderii contabile reportate provenite din corectarea erorilor contabile (129).

În **DEBIT** se înregistrează:

» rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile (280, 281, 301 la 303, 331, 332, 341 la 346, 361, 371, 401, 4281, 4381, 4481).

» repartizarea pe destinații, potrivit legii, a profitului reportat provenit din corectarea erorilor contabile (1012, 1063, 1068, 424, 457).

SOLDUL creditor al contului reprezintă profitul reportat provenit din corectarea erorilor contabile.

SOLDUL debitor al contului reprezintă pierderea contabilă reportată provenită din corectarea erorilor contabile, neacoperită.

8.9.3. OPERAȚII PRIVIND REZULTATUL REPORTAT

1) Se înregistrează următoarele operații privind pierderea din anii precedenți:

a) Acoperirea unei pierderi contabile precedente din profitul anului curent:

129	1171	Repartizarea profitului Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită	100		100

b) Acoperirea din rezerve legale a unei pierderi contabile precedente:

1061	1171	Rezerve legale Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită	80		80

Scanned with OKEN Scanner

c) Reportarea profitului net realizat în exercițiul financiar precedent, care nu a fost încă repartizat:

121		Profit și pierdere		1.900	
	1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat			1.900

e) Reportarea pierderii contabile realizate în exercițiul financiar precedent:

1171		Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită		500.000	
	121	Profit și pierdere			500.000

f) Se repartizează profitul reportat la rezerve statutare:

1171		Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat		300	
	1063	Rezerve statutare sau contractuale			300

2) Se încorporează în capital social o parte din profitul reportat în sumă de 500 lei:

1171		Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat		500	
	1012	Capital subscris vărsat			500

3) Se corectează două erori concretizate în omisiunea înregistrării în exercițiul financiar precedent a unei facturi aferente prestării unor servicii către un client în sumă de 200 lei plus TVA și a unor cheltuieli cu materialele în sumă de 50 lei.

a) Înregistrarea facturii:

4111		Clienți		238	
	1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile			200
	4427	TVA colectată			38

b) Înregistrarea cheltuielilor cu materialele consumabile:

1174		Rezult. reportat provenit din corectarea erorilor contabile		50	
	302	Materiale consumabile			50

c) Impozitul pe profit aferent profitului neimpozitat în exercițiul financiar precedent:

6588		Alte cheltuieli de exploatare	(150 x 16%)	24	
	441	Impozitul pe profit			24

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 9

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR

9.1. STRUCTURA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ

În cadrul activității sale, un agent economic realizează o diversitate de operații care angajează cheltuieli și generează venituri.

Cheltuielile reprezintă fie diminuări ale unor elemente de activ, fie majorări ale unor elemente de pasiv, care generează o diminuare a beneficiilor economice.

Veniturile reprezintă fie o creștere a unor elemente de activ, fie o diminuare a unor elemente de pasiv, care generează o majorare a beneficiilor economice.

Cheltuielile diminuează performanțele financiare ale entității, iar veniturile generează creșterea performanțelor financiare ale acesteia.

Efectuarea cheltuielilor și generarea veniturilor se derulează în mai multe etape succesive sau simultane. Astfel, în cazul cheltuielilor se delimitează patru momente:

① **Angajarea cheltuielilor** - intervine în momentul cumpărării de bunuri stocabile și nestocabile, lucrări, utilități, servicii destinate producției, când apare obligația de plată către furnizori;

② **Consumul** - reprezintă utilizarea efectivă a resurselor în scopul satisfacerii nevoilor productive sau neproductive. Exemplu: utilizarea materiilor prime pentru fabricarea produselor finite, vânzarea mărfurilor;

③ **Plățile** - înseamnă achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor și serviciilor primite. Există anumite plăți care reprezintă un transfer fără echivalent, cum ar fi: plata impozitului pe profit sau venit, plata amenzilor și penalităților etc.

④ **Imputarea -** reprezintă etapa în care cheltuielile sunt decontate, adică sunt suportate din veniturile realizate, obținându-se astfel, rezultatul exercițiului.

În cadrul procesului de creare a veniturilor se delimitează patru momente:

- ❒ Producția - este etapa realizării bunurilor și serviciilor în cadrul obiectului principal de activitate al unei entități.
- ❒ Facturarea sau vânzarea pe credit - reprezintă transferul dreptului de proprietate de la furnizor la client;
- ❒ Încasarea - este etapa în care bunurile și serviciile vândute se transformă în bani.
- ❒ Încorporarea - este momentul în care veniturile absorb cheltuielile în vederea obținerii rezultatului.

Întrucât România a optat pentru o contabilitate de angajamente, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se face în momentul angajării cheltuielilor sau al consumului de resurse, indiferent de momentul plății.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor se face în momentul livrării bunurilor și serviciilor pe bază de factură sau alte documente, indiferent de momentul încasării acestora.

Structurarea cheltuielilor și a veniturilor în contabilitatea financiară se face după natura activităților care le-au generat și anume:

- cheltuieli și venituri de exploatare - generate de activități desfășurate în cadrul obiectului de activitate al entității, precum și de alte activități conexe acestora;
- cheltuieli și venituri financiare - generate de activități de natură financiară, precum: diferențe de curs valutar, dobânzi, cheltuieli și venituri aferente investițiilor financiare etc;
- cheltuieli și venituri extraordinare - rezultate din evenimente sau tranzacții care sunt diferite de activitățile curente și care nu se repetă în mod frecvent;
- cheltuieli și venituri privind amortizările și provizioanele;
- cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite.

9.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR

Principalele obiective ale organizării contabilității cheltuielilor și veniturilor sunt:

- *fundamentarea cheltuielilor și veniturilor* în *bugetul de venituri și cheltuieli* pe baza informațiilor din exercițiul financiar precedent și a obiectivelor din perioada următoare;
- *separarea cheltuielilor și veniturilor* din perioada curentă față de cele aferente perioadei viitoare;
- *gruparea cheltuielilor și veniturilor după natura lor economică* în vederea stabilirii rezultatului din exploatare, financiar și extraordinar.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor se realizează cu ajutorul clasei **6** *"Conturi de cheltuieli"*, iar contabilitatea veniturilor, cu ajutorul clasei **7** *"Conturi de venituri"*.

Conturile de cheltuieli și venituri se închid la sfârșitul exercițiului prin transferarea acestora asupra rezultatului exercițiului. Astfel, *veniturile* se preiau *în creditul* contului *121 "Profit și pierdere"*, iar *cheltuielile*, *în debitul* contului *121 "Profit și pierdere"*.

Întrucât conturile de cheltuieli și venituri se soldează la sfârșitul exercițiului, acestea nu apar în bilanț, dar influențează indirect structura și mărimea acestuia prin intermediul soldului contului 121 "Profit și pierdere". Astfel, **soldul creditor** al contului 121 "Profit și pierdere" reprezintă *profitul*, iar **soldul debitor**, *pierderea*. În felul acesta, contul de rezultate 121 "Profit și pierdere" realizează legătura dintre conturile de venituri și cheltuieli pe de o parte și conturile bilanțiere, pe de altă parte.

9.3. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR

9.3.1. NOȚIUNI GENERALE

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate, de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare a elementelor patrimoniale.

Contabilitatea financiară reflectă cheltuielile în raport cu natura lor economică, prin gruparea acestora în cheltuieli de **exploatare**, **financiare** și **extraordinare**.

CHELTUIELILE DE EXPLOATARE

Activitatea de exploatare cuprinde toate operațiile privind aprovizionarea, producția și desfacerea bunurilor, lucrărilor și serviciilor. În această categorie sunt incluse și alte operații privind investițiile realizate în regie proprie, cedarea activelor, donațiile etc.

Cheltuielile de exploatare reprezintă, în principal, expresia bănească a consumurilor materiale și de forță de muncă necesare desfășurării activității entităților economice. Principalele categorii de cheltuieli de exploatare sunt:

- cheltuieli cu materiile prime, cu materialele consumabile stocate și nestocate, cu animalele;

Scanned with OKEN Scanner

- costul de achiziție al mărfurilor și ambalajelor vândute;
- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți: reparații, redevențe, locații de gestiune, chirii, studii, colaborări, comisioane și onorarii, transportul de bunuri și personal, deplasări și detașări, servicii bancare, cheltuieli poștale, de protocol, de reclamă și publicitate etc.
- cheltuieli cu impozitele și taxele: impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport etc.
- cheltuieli cu personalul: salarii, asigurări sociale, fond de șomaj, indemnizații etc.
- alte cheltuieli de exploatare: pierderi din creanțe, despăgubiri, amenzi, penalități, donații, cheltuieli cu activele cedate, amortizări, provizioane, ajustări etc.

CHELTUIELILE FINANCIARE

Sunt considerate **cheltuieli financiare,** cheltuielile care se referă la:

- pierderi din creanțe imobilizate;
- cheltuieli privind investițiile financiare cedate;
- diferențe nefavorabile de curs valutar;
- dobânzi plătite sau de plătit;
- sconturi acordate clienților
- provizioane etc.

CHELTUIELILE EXTRAORDINARE

Activitățile care nu au caracter ordinar, normal, care nu sunt generate de activitatea curentă, dau naștere la venituri și cheltuieli extraordinare. **Cheltuielile extraordinare** se referă la calamități și alte evenimente extraordinare.

9.3.2. CONTURI UTILIZATE

Clasa 6 **"Conturi de cheltuieli"** cuprinde următoarele grupe de conturi:

- **60** *"Cheltuieli privind stocurile"*
- **61** *"Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți"*
- **62** *"Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"*
- **63** *"Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"*
- **64** *"Cheltuieli cu personalul"*
- **65** *"Alte cheltuieli de exploatare"*
- **66** *"Cheltuieli financiare"*
- **67** *"Cheltuieli extraordinare"*
- **68** *"Cheltuieli cu amortizările și provizioanele"*
- **69** *"Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite"*

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de cheltuieli sunt asimilate conturilor de activ.

a) În cazul utilizării inventarului permanent:

Contul 601	"Cheltuieli cu materiile prime"
Contul 602	"Cheltuieli cu materialele consumabile"
Contul 603	"Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"

Aceste conturi țin evidența cheltuielilor cu materiile prime, materialele consumabile și cu materialele de natura obiectelor de inventar.

În **DEBIT** se înregistrează:

- valoarea materiilor prime și materialelor ieșite pe următoarele căi:
  - » consumate în procesul de producție (301, 302, 303);
  - » lipsuri la inventariere (301, 302, 303);
  - » pierderi din deprecieri ireversibile (301, 302, 303);
- diferențele de preț aferente materiilor prime și materialelor consumate (308).

În **CREDIT** se transferă:

- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

b) În cazul utilizării inventarului intermitent:

Contul 601	"Cheltuieli cu materiile prime"
Contul 602	"Cheltuieli cu materialele consumabile"
Contul 603	"Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"

În **DEBIT** se înregistrează:

- » valoarea stocului inițial de materii prime și materiale (301, 302, 303);
- » valoarea materiilor prime și materialelor achiziționate de la terți (401, 408, 542).

În **CREDIT** se înregistrează:

- » valoarea stocului final de materii prime și materiale (301, 302, 303);
- » transferul, la sfârșitul perioadei, a soldului debitor al conturilor de cheltuieli asupra contului de profit și pierdere (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind materialele nestocate.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori (401, 408, 532, 542).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 605 „Cheltuieli privind energia și apa"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind consumurile de energie și apă.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea consumurilor de energie și apă (401, 408, 471, 542).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 606 „Cheltuieli cu animalele și păsările"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind animalele și păsările.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea la cost de achiziție a animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere și diferențele de preț aferente (361, 368).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

a) în cazul utilizării inventarului permanent:

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind mărfurile.

În **DEBIT** se înregistrează:
» costul de achiziție al mărfurilor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil (371);
» valoarea mărfurilor aflate la terți pentru care s-au emis documentele de vânzare sau constatate lipsă la inventariere (357);

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

b) În cazul utilizării inventarului intermitent:

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile"

În **DEBIT** se înregistrează:
- » valoarea la cost de achiziție a stocurilor inițiale de mărfuri (371);
- » valoarea la cost de achiziție a mărfurilor achiziționate (401, 408, 542).

În **CREDIT** se înregistrează:
- » valoarea stocurilor finale de mărfuri și ambalaje stabilite la inventariere (371);
- » transferul, la sfârșitul perioadei, a soldului debitor al contului de cheltuieli (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind ambalajele.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » valoarea ambalajelor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil și diferențele de preț aferente (381, 388);
- » ambalajele care circulă pe principiul restituirii, degradate (409);
- » valoarea ambalajelor aflate la terți pentru care s-au emis documentele de vânzare sau constatate lipsă la inventariere (358).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"
Contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"
Contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"
Contul 614 "Cheltuieli cu studiile și cercetările"

Aceste conturi țin evidența lucrărilor și serviciilor executate de către terți.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de către terți (401, 408, 471, 542);
- » cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile datorate sau plătite (401, 408, 471, 512, 531, 542);
- » valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare (401, 408, 471, 512, 531, 542).
- » valoarea studiilor și cercetărilor executate de către terți (401, 408, 471, 542).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 621	"Cheltuieli cu colaboratorii"
Contul 622	"Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"
Contul 623	"Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"
Contul 624	"Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal"
Contul 625	"Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"
Contul 626	"Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"
Contul 627	"Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"
Contul 628	"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"

Aceste conturi țin evidența altor servicii executate de către terți.

În **DEBIT** se înregistrează:

- » cheltuielile cu colaboratorii privind prestațiile efectuate (401,471);
- » cheltuielile privind comisioanele și onorariile datorate sau plătite (401, 408, 471, 512, 531, 542);
- » cheltuielile de protocol, reclamă și publicitate (401, 408, 471, 512, 531, 542);
- » cheltuielile cu transportul de bunuri și de personal (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);
- » cheltuielile cu deplasări, detașări și transferări (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);
- » cheltuielile poștale și taxe de telecomunicații (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);
- » cheltuielile cu serviciile bancare și asimilate (471, 512);
- » alte cheltuieli cu serviciile executate de către terți (401, 408, 471, 512, 531, 542).

În **CREDIT** se transferă:

- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

În **DEBIT** se înregistrează:

- » cheltuielile privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate bugetului, cum sunt: impozitul pe clădiri, pe terenuri, pe venitul agricol, taxa pentru mijloacele de transport, taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate, accizele și taxele vamale etc. (446);
- » fondurile speciale datorate bugetului (447);
- » prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă (4426);
- » TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal sau predate gratuit, care depășesc limitele legale (4427);
- » TVA colectată aferentă lipsurilor de inventar neimputabile (4427);
- » TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură (4427).

În **CREDIT** se transferă:

- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind salariile și alte drepturi cuvenite personalului.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » salariile și alte drepturi cuvenite personalului (421);
- » drepturile de personal pentru care nu s-au întocmit statele de salarii (4281).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 6451 „Contribuția unității la asigurările sociale"
Contul 6452 „Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"
Contul 6453 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"
Contul 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială"

Aceste conturi țin evidența cheltuielilor cu asigurările și protecția socială.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » indemnizațiile sociale datorate personalului, suportate de către entitate (423);
- » contribuția entității privind asigurările sociale (4311);
- » contribuția entității privind fondul de asigurări de sănătate (4313);
- » contribuția entității privind fondul de șomaj (4371).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși"

Acest cont ține evidența pierderilor din creanțe.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidență a clienților incerți și debitorilor (4118, 461).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 6581 „Despăgubiri, amenzi și penalități"
Contul 6582 „Donații și subvenții acordate"
Contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"
Contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare"

Aceste conturi țin evidența altor cheltuieli de exploatare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs (471);

Scanned with OKEN Scanner

» cheltuielile privind despăgubirile, amenzile, penalitățile datorate sau plătite terților sau bugetului statului (401, 404, 462, 448, 512, 531);
» donațiile și subvențiile acordate (301, 302, 303, 345, 371, 381, 512, 531);
» valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale și corporale scoase din activ (203, 205, 207, 208, 211, 212, 213, 214, 231, 233);
» avansul și ratele aferente bunurilor cedate în regim de leasing financiar (267).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestor conturi (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Contul 663 „Pierderi din creanțe legate de participații"

Acest cont ține evidența pierderilor din creanțe imobilizate.

În **DEBIT** se înregistrează:
» pierderile din creanțe imobilizate (267);

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"
Contul 6642 „Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate"

Acest conturi țin evidența cheltuielilor privind investițiile financiare cedate.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea imobilizărilor financiare scoase din activ (261, 263, 265);
» diferențele nefavorabile dintre valoarea contabilă a investițiilor pe termen scurt și prețul de cesiune (501, 506, 508).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"

Acest cont ține evidența cheltuielilor financiare privind diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților, creanțelor și datoriilor în valută.

În **DEBIT** se înregistrează:
» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută stabilite la încheierea exercițiului (267, 409, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461);
» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor încasate în valută (267, 409, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461);

Scanned with OKEN Scanner

» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută stabilite la încheierea exercițiului (161, 162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 419, 451, 452, 455, 462);
» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor plătite în valută (5124, 5314, 5412);
» diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută stabilite la închiderea exercițiului (5124, 5314, 5412, 508);
» diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor pe termen scurt, a acreditivelor și avansurilor de trezorerie în valută (508, 5412, 542).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind dobânzile.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (168);
» valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la societăți din grup (451);
» valoarea dobânzilor cuvenite asociaților pentru disponibilitățile depuse la entitate (455);
» valoarea dobânzilor repartizate pe cheltuieli pentru operațiunile cu plata în rate (471);
» valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (512);
» valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt (518, 519).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"

Acest cont ține evidența sconturilor acordate clienților, debitorilor sau băncilor.

În **DEBIT** se înregistrează:
» sconturile acordate clienților, debitorilor sau băncilor (4111, 461, 512).

În **CREDIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 668 „Alte cheltuieli financiare"

Acest cont ține evidența altor cheltuieli financiare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » diferențele dintre valoarea capitalului social diminuat și valoarea de răscumpărare a acțiunilor proprii anulate (502);
- » câștigurile acordate în cazul obligațiunilor cu loterie (512, 531);
- » alte cheltuieli financiare.

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"

Acest cont ține evidența cheltuielilor extraordinare.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » valoarea pierderilor din calamități, exproprieri de active (211, 212, 213, 214, 231, 301, 302, 303, 341, 345, 361, 371, 381).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al contului de cheltuieli (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"
Contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"
Contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"
Contul 6814 „Cheltuieli de expl. privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"

Acest conturi țin evidența cheltuielilor de exploatare privind amortizările și provizioanele.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale și corporale (280, 281);
- » provizioanele constituite sau majorate (151);
- » ajustările pentru deprecierea imobilizărilor necorporale și corporale constituite sau majorate (290, 291, 293);
- » ajustările pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție constituite sau majorate (391 la 398);
- » ajustările pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți și debitori diverși constituite sau majorate (491, 496).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al conturilor (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 6863 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

Contul 6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante"

Contul 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor"

Aceste conturi țin evidența cheltuielilor financiare privind amortizările și provizioanele.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » provizioanele pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare constituite sau majorate (296);
- » provizioanele pentru pierderea de valoare a creanțelor din conturile de decontări din cadrul grupului sau cu acționarii/asociații (495);
- » valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor amortizate (169).

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"

Acest cont ține evidența cheltuielilor privind impozitul pe profit.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » impozitul pe profit datorat (4411);

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al contului de cheltuieli (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus"

Este un cont de activ, care ține evidența cheltuielilor privind impozitul pe venitul microîntreprinderilor și a altor cheltuieli cu impozitele.

În **DEBIT** se înregistrează:
- » impozitul pe venitul microîntreprinderilor datorat bugetului statului (4418);
- » alte cheltuieli cu impozitele;

În **CREDIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al contului de cheltuieli (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

9.3.3. OPERAȚII PRIVIND CHELTUIELILE

1. Se înregistrează în contabilitate următoarele operații aferente cheltuielilor efectuate de către o societate comercială în luna ianuarie:

- Consum de materii prime, în sumă de 200 lei:

601		Cheltuieli cu materiile prime		200	
	301	Materii prime			200

- Consum de materiale consumabile, în sumă de 50 lei:

602		Cheltuieli cu materialele consumabile		50	
	302	Materiale consumabile			50

- Darea în folosință a obiectelor de inventar, în sumă de 30 lei:

603		Cheltuieli privind materialele de natura ob. de inventar		30	
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar			30

- Achiziționarea de imprimate, 20 lei plus TVA:

604		Cheltuieli privind materialele nestocate		20	
4426		TVA deductibilă		4	
	401	Furnizori			24

- Înregistrarea facturii privind energia consumată, 40 lei plus TVA:

605		Cheltuieli privind energia și apa		40	
4426		TVA deductibilă		8	
	401	Furnizori			48

- Închiderea conturilor de cheltuieli:

121		Profit și pierdere		340	
	601	Cheltuieli cu materiile prime			200
	602	Cheltuieli cu materialele consumabile			50
	603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar			30
	604	Cheltuieli privind materialele nestocate			20
	605	Cheltuieli privind energia și apa			40

2. Se întocmește formula contabilă pentru următoarele operații:

- Prime de asigurare achitate în numerar, 200 lei:

613		Cheltuieli cu primele de asigurare		200	
	5311	Casa în lei			200

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli de protocol achitate în numerar, 15 lei plus TVA:

623		Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	15		
4426		TVA deductibilă	3		
	5311	Casa în lei			18

- Valoarea facturii telefonice, 140 lei plus TVA:

626		Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	140		
4426		TVA deductibilă	27		
	401	Furnizori			167

- Comisioane bancare plătite, 20 lei:

627		Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	20		
	5121	Conturi la bănci în lei			20

- Impozit pe clădiri datorat, 60 lei:

635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	60		
	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			60

- Cheltuieli cu dobânzile achitate prin bancă, 90 lei:

666		Cheltuieli privind dobânzile	90		
	5121	Conturi la bănci în lei			90

- Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârșitul perioadei:

121		Profit și pierdere	525		
	613	Cheltuieli cu primele de asigurare			200
	623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate			15
	626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații			140
	627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate			20
	635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			60
	666	Cheltuieli privind dobânzile			90

Scanned with OKEN Scanner

9.4. CONTABILITATEA VENITURILOR

9.4.1. NOȚIUNI GENERALE

În **categoria veniturilor** se includ atât *sumele* sau *valorile încasate* sau *de încasat,* în nume propriu din *activități curente,* cât și *câștigurile* din orice ale surse.

→ *Activitățile curente* sunt orice activități desfășurate de entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile anexe acestora.

→ *Câștigurile* reprezintă creșteri ale beneficiilor economice viitoare și, în consecință, nu diferă, ca natură, de veniturile din activitatea curentă, dar sunt rezultatul fie din desfășurarea activităților curente ale entității (de exemplu, câștigurile obținute din vânzarea unor active), fie rezultatul obținut din alte activități (de exemplu, câștiguri realizate din rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale).

Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: *vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.*

Sumele colectate de o entitate în *numele unor terțe părți,* inclusiv în cazul contractelor de mandat sau comision, nu reprezintă venit din activitatea curentă. În această situație, *veniturile din activitatea curentă* sunt reprezentate de *comisioanele* cuvenite.

Contabilitatea financiară reflectă veniturile în raport cu natura lor economică, prin gruparea acestora în venituri de **exploatare**, **financiare** și **extraordinare**.

VENITURILE DIN EXPLOATARE

Veniturile din exploatare sunt sumele încasate sau de încasat, care provin din următoarele activități:

- vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- variația (creșterea sau scăderea) soldului producției stocate la sfârșitul perioadei față de soldul existent la începutul perioadei;
- producția de imobilizări din producție proprie, evaluată la cost de producție;
- subvenții de exploatare pentru acoperirea diferențelor de preț, pentru acoperirea pierderilor etc;
- venituri din despăgubiri, amenzi, penalități, donații, active cedate etc.

VENITURILE FINANCIARE

Principalele **venituri financiare** sunt următoarele:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiții financiare cedate;
- venituri din investiții pe termen scurt;

Scanned with OKEN Scanner

- diferențe favorabile de curs valutar;
- dobânzi încasate sau de încasat;
- sconturi obținute de la furnizori;
- alte venituri financiare.

VENITURILE EXTRAORDINARE

În categoria veniturilor extraordinare intră subvențiile pentru dezastre naturale, daune pretinse de deținătorii de polițe în urma producerii de calamități etc.

9.4.2. CONTURI UTILIZATE

Clasa 7 **"Conturi de venituri"** cuprinde următoarele grupe de conturi:

- **70** *"Cifra de afaceri"*
- **71** *"Variația stocurilor"*
- **72** *"Venituri din producția de imobilizări"*
- **74** *"Venituri din subvenții de exploatare"*
- **75** *"Alte venituri din exploatare"*
- **76** *"Venituri financiare"*
- **77** *"Venituri extrordinare"*
- **78** *"Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare"*

Conturile de venituri sunt asimilate conturilor de pasiv.

Contul 701	„Venituri din vânzarea produselor finite"
Contul 702	„Venituri din vânzarea semifabricatelor"
Contul 703	„Venituri din vânzarea produselor reziduale"

Aceste conturi țin evidența vânzărilor de produse finite, semifabricate, produse reziduale, animale și păsări.

În **CREDIT** se înregistrează:

» prețul de vânzare al produselor și animalelor livrate clienților, conform facturilor (4111);

» prețul de vânzare al produselor și animalelor livrate clienților, pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

» veniturile înregistrate în avans, aferente perioadei curente (472).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei

Contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"

Acest cont ține evidența veniturilor din lucrări executate și servicii prestate.

În **CREDIT** se înregistrează:

» tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate, pentru care au fost emise facturi (4111);

» tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate, pentru care nu au fost emise facturi (418);

» tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate, încasate în numerar (531);

» veniturile înregistrate în avans, aferente perioadei curente (472).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei

Contul 705 „Venituri din studii și cercetări"

Acest cont ține evidența veniturilor din studii și cercetări.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea studiilor și a contractelor de cercetare, facturate clienților(4111);

» valoarea studiilor și a contractelor de cercetare, pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

» veniturile înregistrate în avans, aferente perioadei curente (472).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei

Contul 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"

Acest cont ține evidența veniturilor din redevențe, locații de gestiune și chirii.

În **CREDIT** se înregistrează:

» valoarea redevențelor pentru concesiuni, locații de gestiune, chirii, facturate către concesionari, locatari, chiriași (4111);

» valoarea redevențelor pentru concesiuni, locații de gestiune, chirii, pentru care nu s-au emis facturi (418);

» valoarea redevențelor pentru concesiuni, locații de gestiune, chirii, încasate prin virament bancar sau în numerar (512, 531);

» veniturile înregistrate în avans, aferente perioadei curente (472).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei

Scanned with OKEN Scanner

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"

Acest cont ține evidența veniturilor din vânzările de mărfuri.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » valoarea la preț de vânzare a mărfurilor facturate clienților (4111);
- » valoarea la preț de vânzare a mărfurilor pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- » valoarea la preț de vânzare a mărfurilor vândute și încasate în numerar (531).

În **DEBIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 708 „Venituri din activități diverse"

Acest cont ține evidența veniturilor din diverse activități, cum sunt: comisioane, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziția terților a personalului entității, venituri din valorificarea ambalejelor, precum și alte venituri realizate din relațiile cu terții.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » veniturile din activități diverse, facturate clienților (4111);
- » veniturile din activități diverse, pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- » sumele datorate de personal pentru consumuri efectuate pentru acesta, care se fac venituri ale unității (4282);
- » veniturile încasate din activități diverse (512, 531);
- » veniturile înregistrate în avans, aferente perioadei curente (472).

În **DEBIT** se transferă:
- » la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

a) În cazul utilizării inventarului permanent:

Contul 711 „Variația stocurilor"

Acest cont ține evidența costului de producție al producției realizate și livrate, precum și a variației stocurilor de produse și animale.

În **CREDIT** se înregistrează:
- » costul de producție sau prețul standard al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale și animalelor obținute (341, 345, 346, 361);
- » plusurile de inventar la stocuri obținute din producție proprie (341, 345, 346, 361);
- » costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, stabilit la sfârșitul perioadei (331, 332);

Scanned with OKEN Scanner

» diferențele de preț dintre costul de producție efectiv și prețul standard al produselor și animalelor obținute din producție proprie (348, 368);
» transferul, la sfârșitul perioadei, pentru închidere, a soldului debitor al contului de venituri (121).

În **DEBIT** se înregistrează:
» costul de producție sau prețul standard al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale și animalelor vândute (341, 345, 346, 361);
» lipsurile de inventar la stocuri obținute din producție proprie (341, 345, 346, 361);
» reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei (331, 332);
» diferențele de preț dintre costul de producție efectiv și prețul standard al produselor și animalelor ieșite din gestiune (348, 368);
» transferul, la sfârșitul perioadei, pentru închidere, a soldului creditor al contului de venituri (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

b) în cazul utilizării inventarului intermitent:

Contul 711 „Variația stocurilor"

În **CREDIT** se înregistrează:
» la sfârșitul perioadei, valoarea stocurilor finale obținute din producție proprie, stabilite la inventariere (341, 345, 346, 361);
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul debitor al contului (121);

În **DEBIT** se înregistrează:
» la începutul perioadei, valoarea soldurilor inițiale de stocuri obținute din producție proprie (341, 345, 346, 361);
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al contului (121);

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale"

Acest cont ține evidența veniturilor care au rolul de a echilibra cheltuielile de producție aferente investițiilor din producția de imobilizări necorporale.

În **CREDIT** se înregistrează:
» costul de producție al imobilizărilor necorporale recepționate, realizate de către entitate (203, 205, 208);
» costul de producție al imobilizărilor necorporale în curs, realizate de către entitate (233).

În **DEBIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale"

Acest cont ține evidența veniturilor care au rolul de a echilibra cheltuielile de producție aferente investițiilor din producția de imobilizări corporale.

În **CREDIT** se înregistrează:

» costul de producție al imobilizărilor corporale recepționate, realizate de către entitate, precum și al investițiilor efectuate la cele existente (211, 212, 213, 214);

» costul de producție al imobilizărilor corporale în curs, realizate de către entitate (231).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 7411	„Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri"
Contul 7412	„Venituri din subvenții de exploatare pt. materii prime și materiale consumabile"
Contul 7413	„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe"
Contul 7414	„Venituri din subvenții de exploatare plata personalului"
Contul 7415	„Venituri din subvenții de exploatare asigurări și protecție socială"
Contul 7416	„Venituri din subvenții de exploatare alte cheltuieli de exploatare"
Contul 7417	„Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri"
Contul 7418	„Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată"

Aceste conturi țin evidența subvențiilor și împrumuturilor nerambursabile cuvenite entității în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» subvențiile de exploatare primite sau de primit pentru acoperirea pierderilor și diferențelor de preț (512, 445).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al conturilor de venituri (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Contul 754 „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși"

Acest cont ține evidența creanțelor reactivate privind clienții și debitorii diverși.

În **CREDIT** se înregistrează:

» veniturile din creanțe reactivate (4111, 461).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 7581	„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități"
Contul 7582	„Venituri din donații și subvenții primite"
Contul 7583	„Venituri din vânzarea activelor și altor operații de capital"
Contul 7584	„Venituri din subvenții pentru investiții"
Contul 7588	„Alte venituri din exploatare"

Aceste conturi țin evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele datorate de către personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (4282);

» valoarea amenzilor, despăgubirilor și penalităților datorate de terți (461);

» cota-parte a subvențiilor pentru investiții recunoscută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate (131);

» valoarea bunurilor sau valorilor primite gratuit (301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531);

» bunurile rezultate din dezmembrarea imobilizărilor corporale (301,302,303);

» drepturile de personal neridicate și prescrise (426);

» sumele cuvenite entității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozitele și taxele (4482);

» valoarea la preț de vânzare a imobilizărilor necorporale și corporale vândute (451, 461);

» datoriile prescrise sau anulate (401 la 405, 4281, 431 la 438, 441, 4423, 444, 446, 447, 4481, 455, 457, 458, 462).

DEBIT se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Contul 7611	„Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate"
Contul 7613	„Venituri din interese de participare"

Aceste conturi țin evidența veniturilor din imobilizări financiare (titluri de participare, interese de participare și alte titluri imobilizate).

În **CREDIT** se înregistrează:

» dividendele de încasat aferente titlurilor imobilizate (451, 453, 461, 512);

» valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a reinvestirii dividendelor (261, 263, 265).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al conturilor (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 762 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt"

Acest cont ține evidența veniturilor din dividende aferente investițiilor financiare pe termen scurt

În **CREDIT** se înregistrează:
» dividendele de încasat aferente investițiilor financiare pe termen scurt (451, 453, 461, 512).

În **DEBIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 763 „Venituri din creanțe imobilizate"

Acest cont ține evidența veniturilor din creanțe imobilizate.

În **CREDIT** se înregistrează:
» dobânzile aferente creanțelor imobilizate (2672, 2674, 2676, 2679, 512).

În **DEBIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate"
Contul 7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate"

Aceste conturi țin evidența veniturilor nete rezultate din vânzarea titlurilor imobilizate și titlurilor de plasament.

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea la preț de vânzare a imobilizărilor financiare cedate (451, 453, 461, 512);
» câștigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă (461, 512).

În **DEBIT** se transferă:
» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al conturilor (121).

Nu au sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 765 „Venituri din diferențe de curs valutar"

Acest cont ține evidența veniturilor din diferențe de curs valutar.

În **CREDIT** se înregistrează:

» diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor încasate în valută (5124, 5314);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută evaluate la încheierea exercițiului financiar (267,409, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor achitate în valută (161, 162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 419, 451, 453, 455, 462);

» diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută evaluate la încheierea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 419, 451, 453, 455, 462);

» diferențele favorabile de curs valutar stabilite la încheierea exercițiului financiar, aferente disponibilităților în valută, precum și a altor valori de trezorerie în valută, cum sunt titlurile de stat, acreditivele și depozitele pe termen scurt (5124, 5314, 508, 5412, 542).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 766 „Venituri din dobânzi"

Acest cont ține evidența veniturilor financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare (inclusiv cele pentru investiții), pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit.

În **CREDIT** se înregistrează:

» dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului (451, 453);

» dobânzile de primit de la debitorii diverși (461);

» dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi curente (5187);

» dobânzile încasate în avans, care se fac venituri ale perioadei curente (472);

» dobânzile încasate (5121, 5124, 5311, 5314).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 767 „Venituri din sconturi obținute"

Acest cont ține evidența veniturilor din sconturile obținute de la furnizori și alți creditori.

În **CREDIT** se înregistrează:

» veniturile din sconturile obținute de la furnizori și alți creditori (401, 404, 462, 5121, 5124).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 768 „Alte venituri financiare"

Acest cont ține evidența veniturilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă.

În **CREDIT** se înregistrează:

» diferențele dintre valoarea capitalului social diminuat și valoarea de răscumpărare a acțiunilor proprii anulate (1012);

» alte venituri financiare.

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al acestui cont (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Contul 771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare"

Acest cont ține evidența veniturilor rezultate din compensațiile primite pentru cheltuieli sau pierderi din calamități sau alte evenimente extraordinare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» subvențiile primite sau de primit din compensațiile primite pentru cheltuieli sau pierderi din calamități sau alte evenimente extraordinare (5121, 5124, 445).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârșitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al contului (121).

Nu are sold la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 7812 „Venituri din provizioane "
Contul 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"
Contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"

Aceste conturi ţin evidenţa veniturilor obţinute din anularea sau diminuarea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale şi a ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante.

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor (151);
» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale (290, 291, 293);
» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie (391 la 398);
» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor-clienţi şi debitori diverşi (491, 496);

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârşitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al conturilor de venituri (121);

Nu au sold la sfârşitul perioadei.

Contul 7863 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"
Contul 7864 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"

Aceste conturi ţin evidenţa veniturilor financiare din ajustări pentru pierderea de valoare.

În **CREDIT** se înregistrează:

» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (296);
» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a creanţelor-decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii (495);
» sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a titlurilor de plasament (590, 591, 595, 596, 598).

În **DEBIT** se transferă:

» la sfârşitul perioadei, pentru închidere, soldul creditor al conturilor (121).

Nu au sold la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

9.4.3. OPERAȚII PRIVIND VENITURILE

1. Se înregistrează în contabilitate următoarele venituri:

- Livrare de produse finite în valoare de 500 lei plus TVA:

4111		Clienți		595	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite		500
	4427		TVA colectată		95

- Livrare de semifabricate în valoare de 150 lei plus TVA:

4111		Clienți		179	
	702		Venituri din vânzarea semifabricatelor		150
	4427		TVA colectată		29

- Livrare de produse reziduale în valoare de 10 lei plus TVA:

4111		Clienți		12	
	703		Venituri din vânzarea produselor reziduale		10
	4427		TVA colectată		2

- Facturarea proiectelor de cercetare în sumă de 80 lei plus TVA:

4111		Clienți		95	
	705		Venituri din studii și cercetări		80
	4427		TVA colectată		15

- Se încasează prin bancă penalități de 500 lei pentru nerespectarea clauzelor contractuale:

5121		Conturi la bănci în lei		500	
	7581		Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități		500

- Se constată un plus de inventar la numerarul în lei din casieria entității, de 300 lei:

5311		Casa în lei		300	
	7588		Alte venituri din exploatare		300

- Închiderea conturilor de venituri:

701		Venituri din vânzarea produselor finite		500	
702		Venituri din vânzarea semifabricatelor		150	
703		Venituri din vânzarea produselor reziduale		10	
705		Venituri din studii și cercetări		80	
7581		Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități		500	
7588		Alte venituri din exploatare		300	
	121		Profit și pierdere		1.540

Scanned with OKEN Scanner

2. Se înregistrează, la închiderea exercițiului financiar, diferențele de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută prezentate în tabelul de mai jos:

Denumirea creanțelor și datoriilor în valută exprimate în lei	Valoarea contabilă	Valoarea actuală	Diferențe de curs valutar
Credite bancare pe termen lung	5.000	5.500	500
Furnizori	3.500	3.400	-100
Împrumuturi acordate pe termen lung	7.500	8.500	1.000
Clienți	2.400	2.100	-300

- Diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creditelor bancare pe termen lung:

665	1621	Cheltuieli din diferențe de curs valutar Credite bancare pe termen lung	500		500

- Diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor față de furnizori:

401	765	Furnizori Venituri din diferențe de curs valutar	100		100

- Diferențe favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate:

2675	765	Împrumuturi acordate pe termen lung Venituri din diferențe de curs valutar	1.000		1.000

- Diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor față de clienți:

665	4111	Cheltuieli din diferențe de curs valutar Clienți	300		300

- Închiderea contului de cheltuieli: 500 + 300 = 800 lei

121	665	Profit și pierdere Cheltuieli din diferențe de curs valutar	800		800

- Închiderea contului de venituri: 100 + 1.000 = 1.100 lei

765	121	Venituri din diferențe de curs valutar Profit și pierdere	1.100		1.100

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 10

CONTABILITATEA OPERAȚIILOR ÎN AFARA BILANȚULUI

10.1. CONTABILITATEA ANGAJAMENTELOR ȘI ALTOR ELEMENTE EXTRABILANȚIERE

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și pasivele entității, se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.

Aceste elemente extrapatrimoniale, denumite și **active și datorii contingente**, apar ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului, dar a căror existență urmează a fi confirmată numai de apariția sau neapariția unor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi controlate în totalitate de către entitate.

<< Exemple de active și datorii contingente: despăgubiri ce pot rezulta dintr-un litigiu în instanță, debitori scoși din activ și urmăriți în continuare, efecte scontate neajunse la scadență etc.

Activele și datoriile contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare deoarece ele nu sunt certe, iar recunoașterea lor ar putea determina un venit sau o cheltuială care să nu se realizeze niciodată.

Activele și datoriile contingente sunt reprezentate de următoarele elemente:

ANGAJAMENTE ACORDATE

În categoria angajamentelor acordate de entitate terților intră girurile, cauțiunile, garanțiile etc. Aceste angajamente reprezintă eventualele creanțe față de terți, în cazul în care entitatea va trebui să plătească în locul acestora suma ce constituie obiectul angajamentului.

ANGAJAMENTE PRIMITE

În categoria angajamentelor primite de entitate de la terți intră giruri, cauțiuni, garanții, care reprezintă eventualele datorii ale entității față de terți, în cazul în care aceștia vor trebui să plătească în locul entității suma ce constituie obiectul angajamentului.

ALTE ELEMENTE EXTRAPATRIMONIALE

- Imobilizări corporale luate cu chirie;
- Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare;
- Valori materiale primite în păstrare sau custodie;
- Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare;
- Redevențe, locații de gestiune chirii și alte datorii asimilate;
- Efecte scontate neajunse la scadență;
- Stocuri de natura obiectelor de inventar;
- Alte valori în afara bilanțului;
- Dobânzi aferente contractelor de leasing și a altor contracte asimilate, neajunse la scadență.

10.2. CONTURI UTILIZATE

Activele și pasivele contingente se înregistrează în contabilitate cu ajutorul **clasei 8** *"Conturi speciale"*, care se mai numesc conturi extrapatrimoniale pentru că reflectă, de regulă, elemente de activ sau pasiv care nu fac parte din patrimoniul entității.

Din **grupa 80** *„Conturi în afara bilanțului"* fac parte următoarele conturi de gradul I:

- **801** *„Angajamente acordate";*
- **802** *„Angajamente primite";*
- **803** *„Alte conturi în afara bilanțului";*

Grupa 89 *„Conturi de bilanț"* cuprinde conturile:

- **891** *„Bilanț de deschidere"*
- **892** *„Bilanț de închidere".*

După modul lor de utilizare, conturile speciale se pot clasifica astfel:

- *Conturi în afara bilanțului* - fac parte din **grupa 80** *„Conturi în afara bilanțului"* și se utilizează pentru înregistrarea angajamentelor acordate și primite și a altor valori extrapatrimoniale. Aceste conturi funcționează în partidă simplă, fără folosirea de conturi corespondente. Se folosesc pe tot parcursul exercițiului financiar, debitându-se cu majorările și creditându-se cu micșorările de elemente extrapatrimoniale.
- *Conturi de bilanț* - fac parte din **grupa 89** *„Bilanț"* și se folosesc pentru preluarea soldurilor conturilor bilanțiere la închiderea și deschiderea exercițiului financiar, în vederea verificării rapide a aplicabilității principiului intangibilității bilanțului de deschidere. Aceste conturi funcționează în partidă dublă, având ca și conturi corespondente conturile bilanțiere care prezintă sold la sfârșitul exercițiului financiar. Se utilizează numai la sfârșitul și la începutul exercițiului financiar, fără să apară în bilanțul contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 8011 „Giruri și garanții acordate"
contul 8018 „Alte angajamente acordate"

Cu ajutorul acestor conturi se ține evidența angajamentelor acordate de către entitate (giruri, cauțiuni, garanții și alte angajamente acordate), refelectând creanța posibilă a entității asupra terților, în cazul în care aceasta va fi determinată să plătească în locul terților suma care constituie obiectul angajamentului.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea angajamentelor acordate de către entitate.

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea angajamentelor în momentul încetării lor.

Soldul debitor reprezintă valoarea angajamentelor acordate de către entitate.

Contul 8021 „Giruri și garanții primite"
Contul 8028 „Alte angajamente primite"

Cu ajutorul acestor conturi se ține evidența angajamentelor primite de către entitate (giruri, cauțiuni, garanții și alte angajamente acordate), reflectând datoria posibilă a entității față de terți, în cazul în care aceștia vor plăti în locul entității suma care constituie obiectul angajamentului.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea angajamentelor primite de către entitate;

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea angajamentelor în momentul încetării lor;

Soldul debitor reprezintă valoarea angajamentelor primite de către entitate.

Contul 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale luate cu chirie de la terți, pe baza contractelor de închiriere și a proceselor verbale de predare-primire încheiate în acest scop.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea contabilă a imobilizărilor corporale luate cu chirie;

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea contabilă a imobilizărilor corporale restituite titularilor;

Soldul debitor reprezintă valoarea contabilă a imobilizărilor corporale luate cu chirie

Contul 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența materiilor prime, materialelor și altor valori materiale aparținând terților, primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, pe bază de contract.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valorile materiale primite pentru prelucrare, finisare sau reparare;

În **CREDIT** se înregistrează:
» valorile materiale prelucrate, finisate sau reparate, restituite terților;

Soldul debitor reprezintă valorile materiale primite pentru prelucrare sau reparare.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența materiilor prime, materialelor, mărfurilor, imobilizărilor corporale și a altor valori materiale aparținând terților, primite pentru păstrare sau custodie pe bază de act de predare-primire, încheiat în acest scop.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valorile materiale primite pentru în păstrare sau custodie temporară.

În **CREDIT** se înregistrează:
» valorile materiale ieșite din păstrare sau custodie ca urmare a restituirii, achiziționării pentru nevoile entității, distrugerii, lipsurilor de inventar;

Soldul debitor reprezintă valorile materiale primite pentru păstrare sau custodie.

Contul 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența debitorilor care au fost scoși din activul entității, ca insolvabili sau dispăruți, care, în conformitate cu dispozițiile legale, trebuie urmăriți în continuare până la reactivare sau împlinirea termenului de prescripție.

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele datorate de către debitorii insolvabili sau dispăruți, scoși din activ;

În **CREDIT** se înregistrează:
» sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate sau sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris;

Soldul debitor reprezintă sumele datorate de către debitorii insolvabili sau dispăruți, scoși din activ, nereactivate.

Contul 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli și a căror natură necesită urmărirea lor extrabilanțieră.

În **DEBIT** se înregistrează:
» valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli, existente în entitate;

În **CREDIT** se înregistrează:
» valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli, consumate sau scoase din folosință;

Soldul debitor reprezintă valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli, existente în entitate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor primite în leasing, a contractelor de locație și închiriere și a altor datorii asimilate.

În **DEBIT** se înregistrează:
» sumele reprezentând redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate;

În **CREDIT** se înregistrează:
» datoriile privind redevențele, locațiile de gestiune, chiriile și alte datorii asimilate efectiv plătite;

Soldul debitor reprezintă sumele datorate privind redevențele, locațiile de gestiune, chiriile și alte datorii asimilate.

Contul 8037 „Efecte scontate neajunse la scadență"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența efectelor scontate, dar neajunse la scadență

În **DEBIT** se înregistrează:
» efectele scontate, neajunse la scadență;

În **CREDIT** se înregistrează:
» efectele scontate, ajunse la scadență;

Soldul debitor reprezintă efectele scontate, neajunse la scadență.

Contul 8038 „Alte valori în afara bilanțului"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența bunurilor predate în leasing financiar și a altor valori în afara bilanțului.

În **DEBIT** se înregistrează:
» alte valori în afara bilanțului existente în entitate;

În **CREDIT** se înregistrează:
» stingerea obligațiilor unității în legătură cu aceste valori;

Soldul debitor reprezintă alte valori în afara bilanțului existente în entitate.

Contul 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența amortizării aferente gradului de neutilizare a imobilizărilor corporale.

În **DEBIT** se înregistrează:
» amortizarea aferentă gradului de neutilizare a imobilizărilor corporale;

În **CREDIT** se înregistrează:
» amortizarea aferentă gradului de neutilizare a imobilizărilor corporale cu ocazia reevaluării, a trecerii pe cheltuieli sau a scoaterii din evidență a acestora;

Soldul debitor reprezintă amortizarea aferentă gradului de neutilizare a imobilizărilor corporale aflate în gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 8051 „Dobânzi de plătit"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dobânzilor de plătit aferente contractelor de leasing și a altor contracte asimilate, neajunse la scadență.

În **DEBIT** se înregistrează:
» dobânzile de plătit aferente contractelor de leasing și a altor contracte asimilate, neajunse la scadență.

În **CREDIT** se înregistrează:
» dobânzile privind contractele de leasing și alte contracte asimilate, plătite.

Soldul debitor reprezintă dobânzile de plătit aferente contractelor de leasing și a altor contracte asimilate, neajunse la scadență.

Contul 8052 „Dobânzi de încasat"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dobânzilor de încasat aferente contractelor de leasing și a altor contracte asimilate, neajunse la scadență.

În **DEBIT** se înregistrează:
» dobânzile de încasat aferente contractelor de leasing și a altor contracte asimilate, neajunse la scadență.

În **CREDIT** se înregistrează:
» dobânzile privind contractele de leasing și alte contracte asimilate, efectiv încasate.

Soldul debitor reprezintă dobânzile de încasat aferente contractelor de leasing și a altor contracte asimilate, neajunse la scadență.

Contul 891 „Bilanț de deschidere"

Cu ajutorul acestui cont se asigură deschiderea conturilor care prezintă sold la începutul exercițiului financiar.

În **DEBIT** se înregistrează:
» soldurile conturilor de pasiv (prin creditarea acestora);

În **CREDIT** se înregistrează:
» soldurile conturilor de activ (prin debitarea acestora);

Nu are sold.

Contul 892 „Bilanț de închidere"

Cu ajutorul acestui cont se asigură deschiderea conturilor care prezintă sold la sfârșitul exercițiului financiar.

În **DEBIT** se înregistrează:
» soldurile conturilor de activ (prin creditarea acestora);

În **CREDIT** se înregistrează:
» soldurile conturilor de pasiv (prin debitarea acestora);

Nu are sold.

Scanned with OKEN Scanner

10.3. OPERAȚII PRIVIND CONTURILE SPECIALE

1. Societatea A achiziționează mărfuri de la societatea B în valoare de 1.000 lei plus TVA. Clientul emite un bilet la ordin în favoarea furnizorului, care este girat de societatea C, care se angajează să plătească valoarea mărfurilor dacă clientul nu-și achită datoria la scadență. Furnizorul scontează efectul, plătind o taxă de scont în sumă de 50 lei. Clientul își achită datoria la scadență.

- Livrarea/primirea mărfurilor:

SOCIETATEA "A"	411		Clienți	1.190		
		707	Venituri din vânzare mărfuri			1.000
		4427	TVA colectată			190
SOCIETATEA "B"	371		Mărfuri	1.000		
	4426		TVA deductibilă	190		
		401	Furnizori			1.190
SOCIETATEA "C"						

- Emiterea/primirea biletului la ordin:

SOCIETATEA "A"	413		Efecte de primit de la clienți	1.190		
		411	Clienți			1.190
SOCIETATEA "B"	401		Furnizori	1.190		
		403	Efecte de plătit			1.190
SOCIETATEA "C"						

- Girarea biletului la ordin:

SOCIETATEA "A"						
SOCIETATEA "B"	802		Angajamente primite	1.190		
SOCIETATEA "C"	801		Angajamente acordate	1.190		

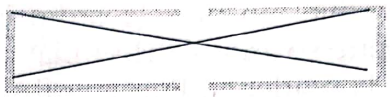
Scanned with OKEN Scanner

- Primirea biletului la ordin:

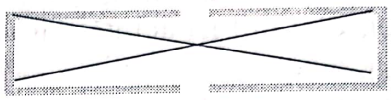
SOCIETATEA "A"

5113		Efecte de încasat	1.190		
	413	Efecte de primit			1.190

SOCIETATEA "B"



SOCIETATEA "C"

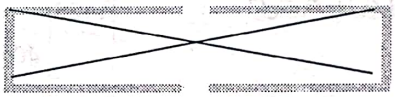


- Scontarea biletului la ordin:

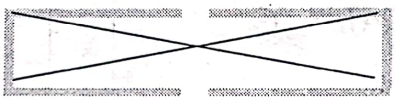
SOCIETATEA "A"

5114		Efecte remise spre scontare	1.190		
	5113	Efecte de încasat			1.190

SOCIETATEA "B"



SOCIETATEA "C"



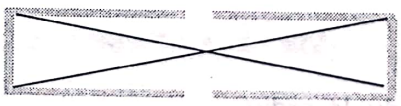
- Încasarea biletului la ordin:

SOCIETATEA "A"

5121		Conturi la bănci în lei	1.190		
	5114	Efecte remise spre scontare			1.190
8037		Efecte scontate, neajunse la scadență	1.190		

SOCIETATEA "B"

SOCIETATEA "C"

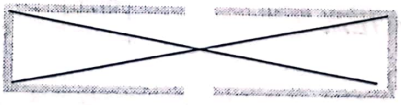


- Achitarea taxei de scont:

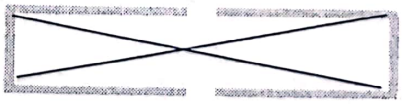
SOCIETATEA "A"

666		Cheltuieli privind dobânzile	50		
	5121	Conturi la bănci în lei			50

SOCIETATEA "B"



SOCIETATEA "C"



Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea datoriei la scadență:

SOCIETATEA "A"		8037	Efecte scontate, neajunse la scadență			1.190
SOCIETATEA "B"	403		Efecte de plătit		1.190	
		5121	Conturi la bănci în lei			1.190
		802	Angajamente primite			1.190
SOCIETATEA "C"		801	Angajamente acordate			1.190

2. O societate comercială preia în chirie pe bază de contract un utilaj în valoare de 8.000 lei, pe o perioadă de 2 ani, stabilindu-se o chirie lunară de 40 lei plus TVA. La expirarea contractului, utilajul se restituie proprietarului. Chiria se va plăti cu ordin de plată.

- Preluarea utilajului:

8031	Imobilizări corporale luate cu chirie		8.000		

- Valoarea totală a chiriei datorată de entitate: 40 x 24 luni = 960 lei

8036	Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate		960		

- Înregistrarea facturii privind chiria lunară:

612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		40		
401	Furnizori				40

- Achitarea chiriei lunare:

401	Furnizori		40		
5121	Conturi la bănci în lei				40
8036	Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate				40

- Restituirea utilajului la expirarea contractului:

8031	Imobilizări corporale luate cu chirie				8.000

Scanned with OKEN Scanner

3. Un atelier de reparații auto primește pentru reparații un autoturism în valoare de 10.000 lei. Reparația necesită un consum de piese de schimb în valoare de 60 lei. Lucrarea se facturează și se încasează în numerar la suma de 100 lei plus TVA. Autoturismul reparat se restituie clientului.

- Preluarea autoturismului defect:

8032		Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	10.000	

- Consumul pieselor de schimb:

6024		Cheltuieli privind piesele de schimb	60	
	3024	Piese de schimb		60

- Facturarea reparației:

4111		Clienți	119	
	704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate		100
	4427	TVA colectată		19

- Încasarea facturii:

5121		Conturi la bănci în lei	119	
	4111	Clienți		119

- Restituirea autoturismului reparat:

	8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare		10.000

4. O societate comercială primește pentru păstrare temporară un utilaj în valoare de 20.000 lei. Pentru acest serviciu, entitatea emite o factură și încasează cu ordin de plată suma de 200 lei plus TVA. La expirarea contractului, utilajul se restituie proprietarului.

- Preluarea utilajului pentru păstrare temporară:

8033		Valori materiale primite în păstrare sau custodie	20.000	

- Emiterea facturii:

461		Debitori diverși	238	
	706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		200
	4427	TVA colectată		38

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea facturii:

5121		Conturi la bănci în lei		238	
	461	Debitori diverși			238

- Restituirea utilajului către proprietar:

	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie		20.000

5. Se achiziționează baracamente în valoare de 200 plus TVA, care se dau în folosință. Ulterior, baracamentele se casează.

- Achiziționarea baracamentelor:

303		Materiale de natura obiectelor de inventar		200	
4426		TVA deductibilă		38	
	401	Furnizori			38

- Achitarea facturii:

401		Furnizori		238	
	5121	Conturi la bănci în lei			238

- Darea în folosință a baracamentelor:

603		Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		200	
	303	Materiale de natura obiectelor de inventar			200

- Evidența extrabilanțieră a baracamentelor date în folosință:

8035		Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	200	

- Scoaterea din evidență a baracamentelor casate:

	8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință		200

Scanned with OKEN Scanner

6. În balanța conturilor de la 31.12.200N se regăsesc următoarele solduri finale:

Simbol	Denumire	Solduri debitoare	Solduri creditoare
101	Capital social		1.000
106	Rezerve		200
121	Profit și pierdere		500
129	Repartizarea profitului	500	
301	Materii prime	200	
411	Clienți	400	
441	Impozit pe profit		500
512	Conturi curente la bănci	900	
531	Casa	200	
	TOTAL	2.200	2.200

a) Se efectuează închiderea conturilor din balanța de mai sus la sfârșitul exercițiului 200N.

- Închiderea conturilor care prezintă solduri debitoare:

892		Bilanț de închidere	2.200	
	129	Repartizarea profitului		500
	301	Materii prime		200
	411	Clienți		400
	512	Conturi curente la bănci		900
	531	Casa		200

- Închiderea conturilor care prezintă solduri creditoare:

101		Capital social	1.000	
106		Rezerve	200	
121		Profit și pierdere	500	
441		Impozit pe profit	500	
	892	Bilanț de închidere		2.200

b) Se efectuează deschiderea conturilor din balanța de mai sus la începutul exercițiului 200N+1:

- Deschiderea conturilor care prezintă solduri creditoare:

891		Bilanț de deschidere	2.200	
	101	Capital social		1.000
	106	Rezerve		200
	121	Profit și pierdere		500
	441	Impozit pe profit		500

- Deschiderea conturilor care prezintă solduri debitoare:

129		Repartizarea profitului	500	
301		Materii prime	200	
411		Clienți	400	
512		Conturi curente la bănci	900	
531		Casa	200	
	891	Bilanț de deschidere		2.200

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 11

SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

11.1. IMPORTANȚA, ROLUL ȘI FUNCȚIILE SITUAȚIILOR FINANCIARE

Obiectivul principal al contabilității este furnizarea de informații care să asigure o imagine fidelă asupra *poziției financiare, performanțelor financiare și modificărilor poziției financiare* ale entității, în scopul utilizării acestor informații de către utilizatorii interni și externi, în vederea fundamentării unor decizii economice. Pentru realizarea acestui obiectiv, este necesar ca lucrările curente de contabilitate să se sintetizeze periodic în informații generalizate, care să fie relevante pentru caracterizarea activității desfășurate de o entitate într-o anumită perioadă de timp. Acest deziderat poate fi îndeplinit prin întocmirea periodică a unor documente de sinteză contabilă, care pe parcursul timpului au purtat diverse denumiri, cum sunt: *bilanț contabil, situații financiare anuale* sau *conturi anuale*.

Prin OMFP nr. 1752/17.11.2005 s-a adoptat formularea „Situații financiare anuale", care trebuie întocmite în mod obligatoriu de către toate persoanele juridice cu sau fără scop lucrativ.

11.2. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

Structura situațiilor financiare anuale care trebuie întocmite de către persoanele juridice diferă în funcție de mărimea acestora. Astfel, persoanele juridice care, la încheierea exercițiului financiar, *depășesc* limitele a **două** dintre următoarele **criterii:**

- cifra de afaceri: 7,3 milioane euro;
- total active: 3,65 milioane euro;
- nr.mediu de salariați: 50.

întocmesc „Situații financiare anuale" care se compun din: *Bilanț, Cont de profit și pierdere, Situația modificărilor capitalului propriu, Situația fluxurilor de trezorerie* și *Note explicative* la Situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare anuale întocmite de entitățile economice care depășesc limitele a două din criteriile de mărime menționate mai sus sunt auditate potrivit legii.

Persoanele juridice care *nu îndeplinesc* limitele a două din criteriile de mărime menționate mai sus, întocmesc „Situații financiare anuale simplificate" care cuprind: *Bilanț prescurtat, Cont de profit și pierdere* și *Note explicative.* Opțional, ele pot întocmi *Situația modificărilor capitalului propriu* și/sau *Situația fluxurilor de trezorerie.*

Persoanele juridice vor trece în cealaltă categorie numai dacă în două exerciții financiare consecutive nu se încadrează în limitele existente privind cele trei criterii menționate mai sus.

Situațiile financiare anuale simplificate sunt verificate potrivit legii.

Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o Declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în acord cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE.[1]

Pentru situațiile financiare ale anului 2006, întocmite potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute mai sus se efectuează pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar 2005.

Situațiile financiare consolidate sunt elaborate potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE.

Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar și vor fi însoțite de *Raportul administratorilor.*[2]

1) OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.
2) Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr. 48/14.01.2005.

Scanned with OKEN Scanner

11.2.1. BILANȚUL

Bilanțul este documentul contabil de sinteză componentă de bază a situațiilor financiare prin care se prezintă ansamblul elementelor de *activ, datorii* și *capital propriu* ale entității la sfârșitul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau încetării activității.

Activul patrimonial cuprinde elementele concrete de avere ale entității, iar datoriile și capitalul propriu, sursele de procurare ale averii. Activul reprezintă forma materială a patrimoniului, iar datoriile și capitalul propriu, forma abstractă a patrimoniului. Elementele de activ se ordonează în bilanț după natură și lichiditate, iar datoriile și capitalul propriu, după natură și exigibilitate.

Bilanțul contabil are un rol deosebit atât în teoria, cât și în practica contabilă. Astfel, din perspectiva teoriei contabile, bilanțul traduce în practică unul dintre principiile de bază ale contabilității în partidă dublă și anume, dubla reprezentare, prin care elementele patrimoniale sunt reflectate atât sub aspectul componenței materiale, cât și sub aspectul surselor de proveniență. Sub aspect practic, bilanțul reprezintă o sursă de informații pe baza cărora se poate analiza activitatea economică a entității și a rezultatelor obținute, în vederea luării unor decizii optime privind ameliorarea situației existente.

În înțelesul actualelor reglementări contabile:

un activ reprezintă:

- o **resursă controlată** de entitate, ca rezultat al unor evenimente trecute,
- de la care se așteaptă să genereze **beneficii economice viitoare** și
- al cărui **cost** poate fi evaluat în mod **credibil**.

o datorie reprezintă:

- o **obligație actuală** a entității, care decurge din evenimente trecute și
- prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte **o ieșire de resurse** care încorporează beneficii economice.

capitalurile proprii reprezintă:

- **interesul rezidual** al acționarilor sau asociaților **în activele** unei entități
- după deducerea **tuturor datoriilor** sale.

Bilanțul contabil, ca procedeu al metodei contabilității, are următoarele funcții:

- **Funcția de generalizare a informațiilor contabile**

  În bilanț, datele preluate din conturi se grupează și se sistematizează după anumite criterii, obținându-se o centralizare și generalizare a informațiilor atât la nivel de entitate, cât și la nivelul tuturor treptelor organizatorice ale economiei naționale.

Scanned with OKEN Scanner

- **Funcția de informare**

  Bilanțul contabill asigură culegerea, înregistrarea, prelucrarea și generalizarea informațiilor contabile, care sunt necesare atât factorilor de decizie din entitate, cât și altor persoane fizice și juridice interesate, precum: salariați, acționari, asociați, organe fiscale, instituții bancare, creditori diverși.

- **Funcția de analiză**

  Pe baza informațiilor din bilanț se determină anumiți indicatori economico-financiari, prin intermediul cărora se poate stabili un diagnostic al situației financiare și a rentabilității entității.

Potrivit OMFP nr.1752/2005, în România se întocmește schema verticală de bilanț, care ordonează structurile patrimoniale în *active*, *datorii* și *capital propriu*, pentru a pune în evidență situația netă sau poziția financiară netă, conform relației:

SITUAȚIA NETĂ = ACTIVE - DATORII față de terți

Schema verticală de bilanț reprezintă o viziune pragmatică asupra prezentării periodice a patrimoniului, întrucât pune în mod explicit în evidență doi indicatori, și anume:

- **Fondul de rulment**, calculat ca diferență între **active circulante** și **obligații nete**
- **Poziția financiară netă curentă**, care se determină în bilanț, ca diferență între **total active** și **obligații curente.**

Reprezentarea schematică a bilanțului vertical se poate reda astfel:

DENUMIREA ELEMENTULUI	SOLD LA:	
	Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
B. ACTIVE CIRCULANTE		
C. Cheltuieli în avans		
D. DATORII PE TERMEN SCURT		
E. ACTIVE CIRCULANTE - DATORII (B+C-D-J)		
F. ACTIVE - DATORII CURENTE (A+E- I)		
G. DATORII PE TERMEN LUNG		
H. Provizioane		
I. Subvenții pentru investiții		
J. Venituri în avans		
K. CAPITAL ȘI REZERVE		

După cum rezultă din schema de mai sus, în cadrul bilanțului patrimonial vertical, sunt prezentate mai întâi elementele de activ cu cel mai mic grad de lichiditate (active imobilizate), iar la sfârșit, activele cu lichiditate maximă (casa și conturi la bănci). Elementele de pasiv sunt structurate în ordinea descrescătoare a exigibilității lor, prezentându-se mai întâi pasivele cu termenul cel mai mic de exigibilitate (datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mică de un an), iar la sfârșit, pasivele cu termenul cel mai mare de exigibilitate (capital și rezerve).

Scanned with OKEN Scanner

Informația contabilă prezentată în bilanțul vertical se structurează pe trei nivele și anume:

I. *Grupa* - are sfera cea mai largă, grupând elementele patrimoniale după caracteristici generale. Grupa se simbolizează în bilanț cu majuscule latine.

II. *Capitolul* - detaliază grupa după criterii mai analitice și se simbolizează în bilanț cu cifre romane.

III. *Postul* - este ultima treaptă de detaliere a informației în bilanț, fiind simbolizată cu cifre arabe.

Exemple privind detalierea informației în bilanț:

❒ Bilanțul pentru entități mari și foarte mari se prezintă în felul următor:

Județul _____
Entitatea _____
ADRESA: localitatea _____
sectorul ___, str. _____ nr. ___
Telefon _____ fax _____
Nr. Registrul comerțului _____

Forma de proprietate _____
Activitatea preponderentă
(denumire clasă CAEN) _____
Cod clasă CAEN _____
Cod unic de înregistrare
_____

BILANȚ

la data de _____

- lei -

Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A		B	1	2
A	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
	1. Cheltuieli de constituire (ct.201-2801)	01		
	2. Cheltuieli de dezvoltare (ct.203-2803-2903)	02		
	3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (ct.205+208-2805-2808-2905-2908)	03		
	4. Fond comercial (ct.2071-2807-2907)	04		
	5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție (ct.233+234-2933)	05		
	TOTAL (rd. 01 la 05)	06		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
	1. Terenuri și construcții (ct.211+212-2811-2812-2911-2912)	07		
	2. Instalații tehnice și mașini (ct.213-2813-2913)	08		
	3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct.214-2814-2914)	09		
	4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (ct.231+232-2931)	10		
	TOTAL (rd. 07 la 10)			

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
	1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct.261-2961)	12		
	2. Împrumuturi acordate entităților afiliate (ct.2671+2672-2964)	13		
	3. Interese de participare (ct.263-2962)	14		
	4. Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct.2673+2674-2965)	15		
	5. Investiții deținute ca imobilizări (ct.265-2963)	16		
	6. Alte împrumuturi (ct.2675*+2676*+2678*+2679*-2966*-2968*)	17		
	TOTAL (rd. 12 la 17)	18		
	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 06+11+18)	19		
B	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI			
	1. Materii prime și materiale consumabile (ct.301+302+303±308+351+ +358+381±388-391-392-3951-3958-398)	20		
	2. Producția în curs de execuție (ct.331+332+341±348*-393-3941-3952)	21		
	3. Produse finite și mărfuri (ct.345+346±348*+354+356+357+361±368+ +371±378-3945-3946-3953-3954-3956-3957-396-397-4428)	22		
	4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		
	TOTAL (rd. 20 la 23)	24		
	II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)			
	1. Creanțe comerciale[3] (ct. 2675*+2676*+2678*+2679*-2966*-2968*+ +4092+411+413+418-491)	25		
	2. Sume de încasat de la entitățile afiliate (ct. 451**-495*)	26		
	3. Sume de încasat de la entitățile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 453-495*)	27		
	4. Alte creanțe (ct. 425+4282+431**+437**+4382+441**+4424+4428**+ +444**+445+446**+447**+4482+4582+461+473**-496+5187)	28		
	5. Capital subscris și nevărsat (ct. 456-495*)	29		
	TOTAL (rd. 25 la 29)	30		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT			
	1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 501-591)	31		
	2. Alte investiții pe termen scurt (ct.505+506+508-595-596-598+5113+5114)	32		
	TOTAL (rd. 31 la 32)	33		
	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+512+531+532+541+542)	34		
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 24+30+33+34)	35		
C	**CHELTUIELI ÎN AVANS** (ct. 471)	36		
D	**DATORII : SUMELE CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN**			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161+1681-169)	37		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+ +1627+1682+5191+5192+5198)	38		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		
	4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401+404+408)	40		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403+405)	41		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661+1685+2691+451***)	42		
	7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663+1686+2692+453***)	43		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct.1623+1626+167+1687+2693+421+423+424+426+427+4281+ +431***+437***+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+ +4481+455+456***+457+4581+462+473***+509+5186+5193+5194+ +5195+5196+5197)	44		
	TOTAL (rd. 37 la 44)	45		
E	**ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE** (rd. 35+36-45-62)	46		
F	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (rd.19+46-61)	47		
G	**DATORII: SUME CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN**			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161+1681-169)	48		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+ +1627+1682+5191+5192+5198)	49		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		
	4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401+404+408)	51		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403+405)	52		
	6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661+1685+2691+451***)	53		
	7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663+1686+2692+453***)	54		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct.1623+1626+167+1687+2693+421+423+424+426+427+4281+ +431***+437***+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+ +4481+455+456***+457+4581+462+473***+509+5186+5193+5194+ +5195+5196+5197)	55		
	TOTAL (rd. 48 la 55)	56		
H	**PROVIZIOANE**			
	1. Provizioane pentru pensii și obligații similare (ct. 1515)	57		
	2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		
	3. Alte provizioane (ct. 1511+1512+1513[4]+1514+1518)	59		
	TOTAL (rd. 57 la 59)	60		
I	**VENITURI ÎN AVANS**			
	1. Subvenții pentru investiții (ct. 131+132+133+134+138)	61		
	2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	62		
	TOTAL (rd. 61+62)	63		
J	**CAPITAL ȘI REZERVE**			
	I. CAPITAL			
	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	64		
	2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	65		
	3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	66		
	TOTAL (rd. 64 la 66)	67		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	68		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	69		

Scanned with OKEN Scanner

A		B	1	2
IV. REZERVE				
1. Rezerve legale (ct. 1061)		70		
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)		71		
3. Rezerve reprezentând surplusul din rezerve din reevaluare (ct. 1065)		72		
4. Alte rezerve (ct. 1068)		73		
Acțiuni proprii (ct. 109)		74		
TOTAL (rd. 70 la 73 - 74)		75		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	Sold C	76		
	Sold D	77		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121)	Sold C	78		
	Sold D	79		
Repartizarea rezultatului (ct. 129)		80		
CAPITALURI PROPRII- TOTAL (rd. 67+68+69+75+76-77+78-79-80)		81		
Patrimoniul public (ct. 1016)		82		
CAPITALURI - TOTAL (rd. 81+82)		83		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective.
***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Ștampila entității

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Nr. de înregistrare la organismul profesional

3) Sumele înscrise la rd.25 (Creanțe comerciale) și preluate din conturile 2675 la 2679 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

4) Contul 1513 din rd.59 (Alte provizioane) apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 și până la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale în valoarea cărora au incluse aceste provizioane. Ca urmare, în acest cont (1513) nu se mai pot constitui provizioane în baza prezentelor reglementări.

Scanned with OKEN Scanner

☐ Bilanțul pentru entități mici și mijlocii se prezintă în felul următor:

Județul _____
Entitatea_____
ADRESA:localitatea_____
sectorul ___, str._____ nr.___
Telefon _____ fax _____
Nr. Registrul comerțului _____

Forma de proprietate _____
Activitatea preponderentă
(denumire clasă CAEN) _____
Cod clasă CAEN _____
Cod unic de înregistrare
_____

BILANȚ PRESCURTAT

la data de_____

- lei -

	Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
	A	B	1	2
A	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct.201+203+205+2071+208+233+234-280-290-2933)	01		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.211+212+213+214+231+232-281-291-2931)	02		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.261+263+265+267*-296*)	03		
	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
B	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI (ct.301+302+303±308+331+332+341+345+346±348+351+ +354+356+357+358+361±368+371±378+381±388-391-392-393-394- - 395-396-397-398+4091-4428)	05		
	II. CREANȚE[5] (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 267*-296*+4092+411+413+418+425+4282+431**+437**+4382+ +441**+4424+4428**+444**+445+446**+447**+4482+451**+453**+ +456**+4582+461+473**-491-495-496+5187)	06		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501+505+506+508+5113+5114-591-595-596-598)	07		
	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+512+531+532+541+542)	08		
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09		
C	**CHELTUIELI ÎN AVANS** (ct. 471)	10		
D	**DATORII : SUMELE CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN** (ct. 161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+ +405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431***+437***+4381+441***+ +4423+4428***+444***+446***+447***+4481+451***+453***+455+456***+ +457+4581+462+473***+509+5186+519)	11		
E	**ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE** (rd. 09+10-11-18)	12		
F	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (rd. 04+12-17)	13		

Scanned with OKEN Scanner

A			B	1	2
G	**DATORII: SUME CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN** (ct. 161+162+166+167+168-169+269+401+403+ +404+405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431***+437***+4381+ +441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+451***+453***+455+ +456***+457+4581+462+473***+509+5186+519)		14		
H	**PROVIZIOANE** (ct. 151)		15		
I	**VENITURI ÎN AVANS** (rd. 17 și 18), din care:		16		
	ct. 131+132+133+134+138		17		
	ct. 472		18		
J	**CAPITAL ȘI REZERVE**				
	I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:		19		
	- capital subscris vărsat (ct. 1012)		20		
	- capital subscris nevărsat (ct. 1011)		21		
	- patrimoniul regiei (ct. 1015)		22		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)		23		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)		24		
	IV. REZERVE (ct. 106)		25		
	Acțiuni proprii (ct. 109)		26		
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	Sold C	27		
		Sold D	28		
	VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121)	Sold C	29		
		Sold D	30		
	Repartizarea rezultatului (ct. 129)		31		
	CAPITALURI PROPRII- TOTAL (rd.19+23+24+25-26+27-28+29-30-31)		32		
	Patrimoniul public (ct. 1016)		33		
	CAPITALURI - TOTAL (rd.32+33)		83		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective.
***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Ștampila entității

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Nr. de înregistrare la organismul profesional

5) Sumele înscrise la rd.06 (Creanțe) și preluate din contul 267 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

Scanned with OKEN Scanner

11.2.2. CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

Cu toate că în bilanț se reflectă și rezultatul exercițiului financiar, prin soldul contului 121 "Profit și pierdere", este necesară utilizarea unui alt document în care să se detalieze modul de generare a rezultatului și care să ofere informații suplimentare privind cauzele care au derminat o anumită performanță economică.

Potrivit legislației actuale, toate entitățile întocmesc contul de profit și pierdere sub formă de listă, care se redă, astfel:

Județul _____
Entitatea_____
ADRESA:localitatea_____
sectorul ___, str._____ nr.___
Telefon _____ fax _____
Nr. Registrul comerțului _____

Forma de proprietate _____
Activitatea preponderentă
(denumire clasă CAEN) _____
Cod clasă CAEN _____
Cod unic de înregistrare
_____

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

la data de_____

- lei -

Denumirea indicatorilor			Nr. rd.	Exercițiul financiar	
				Precedent	Curent
A			B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd.02 la 05)		01		
	Producția vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)		02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct.707)		03		
	Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (766*)		04		
	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)		05		
2.	Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție (ct.711)	Sold creditor	06		
		Sold debitor	07		
3.	Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată (ct. 721+722)		08		
4.	Alte venituri din exploatare (ct. 7417+758)		09		
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd.01+06-07+08+09)			10		
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601+602-7412)		11		
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)		12		
	b) Alte cheltuieli externe (cu energie și apă) (ct. 605-7413)		13		
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct.607)		14		

Scanned with OKEN Scanner

A		B	1	2
6.	Cheltuieli cu personalul (rd.16+17)	15		
	a) Salarii și indemnizații [6] (ct.641+642-7414)	16		
	b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct.645-7415)	17		
7.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (rd.19-20)	18		
	a1) Cheltuieli (ct.6811+6813)	19		
	a2) Venituri [7] (ct.7813)	20		
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd.22-23)	21		
	b1) Cheltuieli (ct.654+6814)	22		
	b2) Venituri (ct.754+7814)	23		
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd.25 la 28)	24		
	8.1 Cheltuieli privind prestațiile externe (ct.611+612+613+614+621+ +622+623+624+625+626+627+628-7416)	25		
	8.2 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct.635)	26		
	8.3 Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate (ct.658)	27		
	Cheltuieli privind dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (ct. 666*)	28		
	Ajustări privind provizioanele (rd.30-31)	29		
	- Cheltuieli (ct.6812)	30		
	- Venituri (ct.7812)	31		
CHELTUIELI DIN EXPLOATARE-TOTAL (rd.11 la 15+18+21+24+29)		32		
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE				
	- Profit (rd. 10-32)	33		
	- Pierdere (rd. 32-10)	34		
9.	Venituri din interese de participare (ct.7611+7613)	35		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	36		
10.	Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct.763)	37		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	38		
11.	Venituri din dobânzi (ct. 766*)	39		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	40		
	Alte venituri financiare (ct.762+764+765+767+768)	41		
VENITURI FINANCIARE- TOTAL (rd.35+37+39+41)		42		
12.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante (rd.44-45)	43		
	- Cheltuieli (ct.686)	44		
	- Venituri (ct.786)	45		
13.	Cheltuieli privind dobânzile (ct.666*-7418)	46		
	- din care, cheltuieli în relația cu entitățile afiliate	47		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668)	48		
CHELTUIELI FINANCIARE- TOTAL (rd.43+46+48)		49		
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă) :				
	- Profit (rd. 42-49)	50		
	- Pierdere (rd. 49-42)	51		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
14.	**PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(Ă)**			
	- Profit (rd. 10+42-32-49)	52		
	- Pierdere (rd. 32+49-10-42)	53		
15.	Venituri extraordinare (ct.771)	54		
16.	Cheltuieli extraordinare (ct.671)	55		
17.	**PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ**			
	- Profit (rd. 54-55)	56		
	- Pierdere (rd. 55-54)	57		
VENITURI TOTALE (rd. 10+42+54)		58		
CHELTUIELI TOTALE (rd.32+49+55)		59		
	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă)			
	- Profit (rd. 58-59)	60		
	- Pierdere (rd. 59-58)	61		
18.	**Impozitul pe profit/venit**[8] (ct.691)	62		
19.	Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct.698)	63		
20.	**PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCIŢIULUI FINANCIAR**			
	- Profit (rd. 60-62-63)	64		
	- Pierdere (rd. 61+62+63); (rd. 62+63-60)	65		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Ştampila entităţii

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Nr. de înregistrare la organismul profesional

6) Sume înscrise la rd.16 (Salarii şi indemnizaţii) cuprind şi drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislaţiei muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 „Cheltuieli cu colaboratorii", analitic „Colaboratori persoane fizice".

7) Pentru contul de profit şi pierdere da data de 31.12.2006, pe coloana aferentă exerciţiului financiar precedent (anul 2005), entităţile care au aplicat OMFP nr. 94/2001 vor înscrise la rd. 20 (7.a2.Venituri) şi rulajul contului 7815 „Venituri din fondul comercial negativ".

8) Pentru contul de profit şi pierdere da data de 31.12.2006, pe coloana aferentă exerciţiului financiar precedent (anul 2005), entităţile care au aplicat OMFP nr. 94/2001 vor înscrise la rd. 62 (Impozitul pe profit) şi cheltuiala netă cu impozitul pe profit amânat (ct. 6912-791).

Scanned with OKEN Scanner

11.2.3. SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

Situația modificărilor capitalului propriu reprezintă o componentă separată a situațiilor financiare anuale, care cuprinde o prezentare a soldurilor inițiale și finale, precum și a modificărilor din cursul exercițiului financiar, aferente fiecărui element al capitalurilor proprii, potrivit modelului de mai jos:

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

la data de_____

- lei -

Denumirea elementului	Sold la începutul exercițiului financiar	Creșteri		Reduceri		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
		TOTAL, din care:	Prin transfer	TOTAL, din care:	Prin transfer	
A	1	2	3	4	5	6
Capital subscris						
Patrimoniul regiei						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve statutare sau contractuale						
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare						
Alte rezerve						
Acțiuni proprii	. . .	. . .	. . .	. . .	. . .	. . .
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită — Sold C						
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită — Sold D						
Rezultatul reportat provenit din adoptatrea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS29[9] — Sold C						
Rezultatul reportat provenit din adoptatrea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS29[9] — Sold D						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile — Sold C						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile — Sold D						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea OMFP 1752/2005 — Sold C						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea OMFP 1752/2005 — Sold D						
Profitul sau pierderea exercițiului financiar — Sold C						
Profitul sau pierderea exercițiului financiar — Sold D						
Repartizarea profitului						
TOTAL capitaluri proprii						

Prezentările cifrice trebuie însoțite de informații referitoare la natura, sursa sau destinația transferurilor (modificărilor).

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Nr. de înregistrare la organismul profesional

Ștampila entității

9) Acest cont apare doar la entitățile economice care au aplicat reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

Scanned with OKEN Scanner

11.2.4. SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

Situația fluxurilor de trezorerie reflectă creșterea sau descreșterea netă a mijloacelor bănești în cursul unui exercițiu financiar. Principalul obiectiv al Situației fluxurilor de trezorerie este de a reflecta influența activităților de exploatare, de investiții și de finanțare asupra mijloacelor bănești ale unei entități, pe parcursul unui exercițiu financiar. Situația fluxurilor de trezorerie clasifică încasările și plățile de mijloace bănești în trei grupe, așa după cum rezultă din formularul prezentat mai jos:

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE[10]

la data de_____

- lei -

Denumirea elementului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
A	1	2
Fluxuri de trezorerie din activități de exploatare:		
Încasări de la clienți		
Plăți către furnizori și angajați		
Dobânzi plătite		
Impozit pe profit plătit		
Încasări din asigurarea împotriva cutremurelor		
Trezorerie netă din activități de exploatare		
Fluxuri de trezorerie din activități de investiție:		
Plăți pentru achiziționarea de acțiuni		
Plăți pentru achiziționarea de imobilizări corporale		
Încasări din vânzarea de imobilizări corporale		
Dobânzi încasate		
Dividende încasate		
Trezorerie netă din activități de investiție		
Fluxuri de trezorerie din activități de finanțare:		
Încasări din emisiunea de acțiuni		
Încasări din împrumuturi pe termen lung		
Plata datoriilor aferente leasing-ului financiar		
Dividende plătite		
Trezorerie netă din activități de finanțare		
Creșterea netă a trezoreriei și echivalentelor de trezorerie		
Trezorerie și echivalente de trezorerie la începutul exercițiului financiar		
Trezorerie și echivalente de trezorerie la sfârșitul exercițiului financiar		

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Nr. de înregistrare la organismul profesional

Ștampila entității

10) Entitățile pot folosi și metoda indirectă de prezentare a Situației fluxurilor de Trezorerie.

Scanned with OKEN Scanner

11.2.5. NOTE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

Notele explicative la situațiile financiare anuale conțin informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor privind elementele mai semnificative, cum sunt:

• **Nota 1**

Active imobilizate

- lei -

Denumirea elementului de imobilizare*)	Valoarea brută**)				Ajustări de valoare***) (amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare)			
	Sold la începutul exercițiului financiar	Creșteri****)	Cedări, transferuri și alte reduceri	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Sold la începutul exercițiului financiar	Ajustări de înregistrare în cursul exercițiului financiar	Reduceri sau reluări	Sold la sfârșitul exercițiului financiar
0	1	2	3	4=1+2-3	5	6	7	8=5+6-7

*) Cheltuielile de constituire și cheltuielile de dezvoltare vor fi detaliate, prezentându-se motivele imobilizării și perioada de amortizare, cu justificarea acesteia.

**) Modificările valorii brute se vor prezenta plecând de la costul de achiziție sau costul de producție pentru fiecare element de imobilizare, în funcție de tratamentele contabile aplicate.

În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare a elementelor de natura cheltuielilor de dezvoltare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

În cazul fondului comecial amortizat într-o perioadă de peste cinci ani, această perioadă nu trebuie să depășească durata de utilizare economică a activului și trebuie să fie prezentată și justificată în notele explicative.

***) Se vor prezenta duratele de viață sau ratele de amortizare utilizate, metodele de amortizare și ajustările care privesc exercițiile financiare anterioare.

****) Se vor prezenta separat creșterile de valoare apărute din procesul de dezvoltare internă.

• **Nota 2**

Provizioane

- lei -

Denumirea provizionului*)	Sold la începutul exercițiului financiar	Transferuri**)		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
		în cont	din cont	
0	1	2	3	4=1+2-3

*) Provizioanele prezentate în bilanț la „Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

**) Cu explicarea naturii, sursei sau destinației acestora

Scanned with OKEN Scanner

• Nota 3

Repartizarea profitului*)

- lei -

Destinația profitului	Suma
Profit net de repartizat:	
- rezerva legală	
- acoperirea pierderii contabile	
- dividende etc.	
Profit nerepartizat	

*) În cazul acoperirii pierderii contabile reportate, se vor prezenta sursele de acoperire ale acesteia.

• Nota 4

Analiza rezultatului din exploatare

- lei -

Denumirea indicatorului	Exercițiul financiar	
	precedent	curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă		
2. Costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate (rd.3+4+5)		
3. Cheltuielile activității de bază		
4. Cheltuielile activităților auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producție		
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (rd.1-2)		
7. Cheltuielile de desfacere		
8. Cheltuieli generale de administrație		
9. Alte venituri din exploatare		
10. Rezultatul din exploatare (rd. 6-7-8+9)		

• Nota 5

Situația creanțelor și datoriilor

- lei -

Creanțe	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Termen de lichiditate	
		sub 1 an	peste 1 an
0	1 = 2 + 3	2	3
Total, din care:			

- lei -

Datorii *)	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Termen de exigibilitate		
		sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
0	1 = 2 + 3 + 4	2	3	4
Total, din care:				

*) Se vor menționa următoarele informații:
a) clauzele legate de achitarea datoriilor și rata dobânzii aferente împrumuturilor;
b) datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări:
- valoarea datoriei;
- valoarea și natura garanțiilor;
c) valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;
d) valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

Scanned with OKEN Scanner

• Nota 6

Principii, politici și metode contabile

Se vor prezenta:

a) Reglementările contabile aplicate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

b) Abaterile de la principiile contabile și politicile contabile, de la metodele de evaluare și de la alte prevederi din reglementările contabile, menționându-se:
- natura;
- motivele;
- evaluarea efectului asupra activelor și datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

c) Dacă valorile prezentate în situațiile financiare nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative, însoțită de comentarii relevante.

d) Valoarea reziduală pentru imobilizări stabilită în situația în care nu se cunoaște prețul de achiziție sau costul de producție al acestora.

e) Suma dobânzilor incluse în costul activelor imobilizate și circulante cu ciclu lung de producție.

f) În cazul reevaluării imobilizărilor corporale:
- elementele supuse reevaluării, precum și metodele prin care sunt determinate valorile rezultate în urma reevaluării;
- valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate;
- tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare;
- modificările rezervei din reevaluare;
  - valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
  - diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
  - sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
  - valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitutul exercițiului financiar;

g) Dacă activele fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative;

h) Dacă valoarea prezentată în bilanț, rezultată după aplicarea metodelor FIFO, CMP sau LIFO, diferă în mod semnificativ, la data bilanțului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data bilanțului, valoarea acestei diferențe trebuie prezentată în notele explicative ca total, pe categorii de active fungibile.

Scanned with OKEN Scanner

• **Nota 7**

Participații și surse de finanțare

Se vor prezenta următoarele informații:

a) se menționează existența oricăror certificate de participare, valori mobilizare, obligațiuni convertibile, cu precizarea:
- numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;
- încadrării acestora la imobilizări financiare sau la investiții pe termen scurt, în funcție de intenția entității cu privire la durata deținerii titlurilor de valoare (peste un an, respectiv de până la un an).
- denumirea și sediul social ale fiecăreia dintre entitățile în care compania deține interese de participare reprezentând un procent de capital de cel puțin 20%, precum și proporția de capital deținută, valoarea capitalului și rezervelor, profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare anuale.
- denumirea, sediul principal sau sediul social și forma juridică ale fiecăreia dintre entitățile la care compania este asociat cu răspundere limitată.

b) capital social subscris/patrimoniul entității;

c) numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, menționându-se dacă au fost integral vărsate și, după caz, numărul acțiunilor pentru care s-a cerut, fără rezultat, efectuarea vărsămintelor;

d) acțiuni răscumpărabile:
- data cea mai apropiată și data limită de răscumpărare;
- caracterul obligatoriu sau neobligatoriu al răscumpărării;
- valoarea eventualei prime de răscumpărare;

e) acțiuni emise în timpul exercițiului financiar:
- tipul de acțiuni;
- numărul de acțiuni emise;
- valoarea nominală totală și valoarea încasată la distribuire;
- drepturi legate de distribuție:
  - numărul, descrierea și valoarea acțiunilor corespunzătoare;
  - perioada de exercitare a drepturilor;
  - prețul plătit pentru acțiunile distribuite.

f) obligațiuni emise:
- tipul obligațiunilor emise;
- valoarea emisă și suma primită pentru fiecare tip de obligațiuni;
- obligațiuni emise de entitate, deținute de o persoană nominalizată sau împuternicită de aceasta:
  - valoarea nominală;
  - valoarea înregistrată în momentul plății.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

• Nota 8

Informații privind salariații, administratorii și directorii

Se vor face mențiuni cu privire la:

a) indemnizațiile acordate membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere;

b) obligațiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foștii membri ai organelor de administrație, conducere și supraveghere, indicându-se valoarea totală a angajamentelor pentru fiecare categorie;

c) valoarea avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere în timpul exercițiului financiar:
- rata dobânzii;
- principalele cauze ale creditului;
- suma rambursată până la acea dată;
- obligații viitoare de genul garanțiilor asumate de entitate în numele acestora;

d) salariați:
- număr mediu, cu defalcarea pe fiecare categorie;
- salarii plătite sau de plătit, aferente exercițiului financiar;
- cheltuieli cu asigurările sociale;
- alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii.

• Nota 9

Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari

1. Indicatori de lichiditate:

a) Indicatorul lichidității curente - oferă garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente. Se calculează astfel:

Lichiditatea curentă = active curente : datorii curente

Valoarea recomandată acceptabilă a acestui indicator este în jur de 2.

b) Indicatorul lichidității imediate (indicatorul test acid) - arată posibilitatea achitării datoriilor curente din valorile de trezorerie disponibile existente, precum și din cele care se vor încasa în urma lichidării creanțelor la scadență.

Lichiditatea imediată = (active curente - stocuri) : datorii curente

Dacă valoarea indicatorului este mai mare decât 1, există garanția acoperirii datoriilor curente, iar dacă valoarea acestuia este cu mult mai mică decât 1, există grave dificultăți de achitare a datoriilor scadente.

2. Indicatori de risc:

a) Indicatorul gradului de îndatorare - exprimă ponderea creditelor pe termen lung (capitalul împrumutat) în capitalul propriu sau în capitalul angajat (capital propriu+capital împrumutat).

Gradul de îndatorare = (capital împrumutat : capital propriu) x 100
Gradul de îndatorare = (capital împrumutat : capital angajat) x 100

b) Indicatorul privind acoperirea dobânzilor - determină de câte ori entitatea poate achita cheltuielile cu dobânda.

(Profit înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit*) : (Cheltuieli cu dobânda)= Număr de ori*

Cu cât valoarea indicatorului este mai mică, cu atât poziția entității este considerată mai riscantă.

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune) - furnizează informații cu privire la:
- viteza de intrare sau de ieșire a fluxurilor de trezorerie ale entității;
- capacitatea entității de a controla capitalul circulant și activitățile comeciale de bază ale entității;

a) Viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor) - aproximează de câte ori stocul a fost rulat de-a lungul exercițiului financiar sau numărul de zile în care bunurile sunt stocate în entitate.

(Costul vânzărilor) : (Stoc mediu) = Număr de ori

sau

((Stoc mediu) : (Costul vânzărilor)) x 365 = Număr de zile de stocare

b) Viteza de rotație a debitelor-clienți - calculează eficacitatea entității în colectarea creanțelor sale și exprimă numărul de zile până la data la care debitorii își achită datoriile către entitate.

((Sold mediu clienti) : (Cifra de afaceri)) x 365 = Număr de zile de debitare

O valoare în creștere a indicatorului poate indica probleme legate de controlul creditului acordat clienților și, în consecință, creanțe mai greu de încasat (clienți rău platnici)

b) Viteza de rotație a creditelor-furnizori - aproximează numărul de zile de creditare pe care entitatea îl obține de la furnizorii săi. În mod ideal al trebui să includă doar creditorii comerciali.

((Sold mediu furnizori) : (Achizitii de bunuri, fără servicii)) x 365 = Număr de zile de creditare

Pentru aproximarea achizițiilor se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

c) Viteza de rotație a activelor imobilizate - evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate.

(Cifra de afaceri) : (Active imobilizate)

d) Viteza de rotație a activelor totale - evaluează eficacitatea managementului activelor totale prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de acestea.

(Cifra de afaceri) : (Total active)

Scanned with OKEN Scanner

4. Indicatori de profitabilitate - exprimă eficiența entității în realizarea de profit din resursele disponibile.

a) Rentabilitatea capitalului angajat - reprezintă profitul pe care îl obține entitatea din banii investiți în afacere.

(Profit înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit*) : (Capital angajat)*

Capitalul angajat se referă la banii investiți în entitate atât de către acționari, cât și de creditorii pe termen lung, și include capitalul propriu și datoriile pe termen lung (sau active totale minus datorii curente)

b) Marja brută din vânzări

((Profitul brut din vânzări) : (Cifra de afaceri)) x 100

O scădere a procentului poate scoate în evidență faptul că entitatea nu este capabilă să își controleze costurile de producție sau să obțină prețul de vânzare optim.

• Nota 10
Alte informații

Se prezintă:

a) Alte informații cu privire la prezentarea entității raportoare.

b) Informații privind relațiile entității cu filiale, entități asociate sau cu alte entități în care se dețin participații.

c) Bazele de conversie utilizate pentru exprimarea în moneda națională a elementelor de activ și de pasiv, a veniturilor și cheltuielilor evidențiate inițial într-o monedă străină.

d) Informații referitoare la impozitul pe profit:
- proporția în care impozitul pe profit afectează rezultatul din activitatea curentă și rezultatul din activitatea extraordinară;
- reconcilierea dintre rezultatul exercițiului financiar și rezultatul fiscal, așa cum este prezentat în declarația de impozit.
- măsura în care calcularea profitului sau pierderii exercițiului financiar a afectată de o evaluare a elementelor care, prin derogare de la principiile contabile generale și regulile contabile de evaluare, a fost efectuată în exercițiul financiar curent sau într-un exercițiu financiar precedent în vederea obținerii de facilități fiscale.
- impozitul pe profit rămas de plată.

e) Cifra de afaceri:
- prezentarea acesteia pe segmente de activități și pe piețe geografice.

f) Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului au o asemenea importanță încât neprezentarea lor ar putea afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări și de a lua decizii corecte, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente:
- natura evenimentului; și
- o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

Scanned with OKEN Scanner

g) Explicații despre valoarea și natura:
- veniturilor și cheltuielilor extraordinare;
- veniturilor și cheltuielilor înregistrate în avans,
în situația în care acestea sunt semnificative.

h) Ratele achitate în cadrul unui contract de leasing.

i) In cazul unui leasing financiar, locatorul va prezenta următoarele informatii:
- o descriere generală a contractelor semnificative de leasing ale locatorului;
- dobanda de incasat aferenta perioadelor viitoare.

In cazul unui leasing financiar, locatarul va evidentia următoarele:
- o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, incluzând, dar fără a se limita,la următoarele:
  - existenta si conditiile optiunilor de reînnoire sau cumpărare;
  - restrictiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la datorii suplimentare si alte operatiuni de leasing.
- dobanda de platit aferenta perioadelor viitoare.

j) Onorariile plătite auditorilor/cenzorilor și onorariile plătite pentru alte servicii de certificare, servicii de consultanță fiscală și alte servicii decât cele de audit.

k) Efectele comerciale scontate neajunse la scadență.

l) Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se prezintă în notele explicative.

m) Datoriile probabile și angajamentele acordate.

n) Angajamentele sub forma garanțiilor de orice fel trebuie, în cazul în care nu există obligația de a le prezenta ca datorii, să fie în mod clar prezentate în notele explicative, și trebuie făcută distincție între diferitele tipuri de garanții recunoscute de legislația națională. De asemenea, trebuie făcută o prezentare separată a oricărei garanții valorice care a fost prevăzută. Angajamentele de acest tip care există în relația cu entitățile afiliate trebuie prezentate distinct.

o) Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul de bilanț, relația sa cu alte elemente trebuie prezentată în notele explicative, dacă o asemenea prezentare este esențială pentru înțelegerea situațiilor financiare anuale.

p) Orice detaliere a elementelor din situațiile financiare anuale, atunci când aceste elemente sunt semnificative și sunt relevante utilizatorii situațiilor financiare.

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Nr. de înregistrare la organismul profesional

Ștampila entității

Scanned with OKEN Scanner

11.2.6. RAPORTUL ADMINISTRATORILOR

Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit in continuare *raportul administratorilor*, care cuprinde cel puțin o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care se confruntă.

Prezentarea de mai sus este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților.

În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea entității, performanța sau poziția sa financiară, analiza cuprinde *indicatori financiari* și, atunci când este cazul, *indicatori nefinanciari-cheie de performanță*, relevanți pentru activități specifice, inclusiv informații despre aspecte privind mediul înconjurător și angajații.

În furnizarea analizei sale, raportul administratorilor include, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre:

a) evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar;

b) dezvoltarea previzibilă a entității;

c) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;

d) informații privind achizițiile propriilor acțiuni, și anume:
- motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;
- numărul și valoarea a acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor;
- numărul și valoarea nominală a tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

e) existența de sucursale ale entității;

f) utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii:
- obiectivele și politicile entității în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv politica sa de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacție previzionată pentru care se utilizează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, și
- expunerea entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de trezorerie.

Scopul acestor prezentări este de a furniza informații care să ajute la înțelegerea mai bună a semnificației instrumentelor financiare bilanțiere sau extrabilanțiere asupra situației financiare a unei entități, rezultatelor activității ei și fluxurilor de trezorerie și de a ajuta în evaluarea sumelor, momentului apariției și gradului de siguranță a fluxurilor de trezorerie viitoare asociate cu acele instrumente.

Scanned with OKEN Scanner

Prezentările cerute oferă informații pentru a-i ajuta pe utilizatorii situațiilor financiare în evaluarea gradului de risc aferent instrumentelor financiare, recunoscute sau nu în bilanț.

Tranzacțiile cu instrumente financiare pot avea ca rezultat pentru o entitate asumarea sau transferarea către alte părți a unuia sau mai multora dintre riscurile financiare descrise mai jos.

a) Riscul de piață cuprinde trei tipuri de risc:

- *riscul valutar* - este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor cursului de schimb valutar;
- *riscul ratei dobânzii la valoarea justă* - este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor ratelor de piață ale dobânzii;
- *riscul de preț* - este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze ca rezultat al schimbării prețurilor pieței, chiar dacă aceste schimbări sunt cauzate de factori specifici instrumentelor individuale sau emitentului acestora, sau factori care afectează toate instrumentele tranzacționate pe piață.

→ Termenul „risc de piață" încorporează nu numai potențialul de pierdere, dar și cel de câștig.

b) Riscul de credit - este riscul ca una dintre părțile instrumentului financiar să nu execute obligația asumată, cauzând celeilalte părți o pierdere financiară.

c) Riscul de lichiditate (riscul de finanțare) - este riscul ca o entitate să întâlnească dificultăți în procurarea fondurilor necesare pentru îndeplinirea angajamentelor aferente instrumentelor financiare. Riscul de lichiditate poate rezul-ta din incapacitatea de a vinde repede un activ financiar la o valoare apropiată de valoarea sa justă.

d) Riscul ratei dobânzii la fluxul de trezorerie - este riscul ca fluxurile de trezorerie viitoare să fluctueze din cauza variațiilor ratelor de piață ale dobânzii.

De exemplu, în cazul unui instrument de împrumut cu rată variabilă, astfel de fluctuații constau în schimbarea ratei dobânzii efective a instrumentului financiar, fără o schimbare corespondentă a valorii sale juste.

O entitate trebuie să prezinte obiectivele și politicile de gestionare a riscului, inclusiv politicile de acoperire a acestuia.

În cazul entităților ale căror *valori mobiliare* - în totalitate sau o parte din aceste titluri - *sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată* și care fac obiectul unei oferte publice de preluare, astfel cum acestea sunt definite în legislația în vigoare privind piața de capital, raportul administratorilor trebuie să cuprindă următoarele informații detaliate despre:

a) structura capitalului lor, inclusiv valorile mobiliare care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu indicarea claselor diferite de acțiuni si, dacă este cazul, pentru fiecare clasă de acțiuni, drepturile și obligațiile atașate clasei respective și procentul din capitalul social total pe care îl reprezintă;

Scanned with OKEN Scanner

b) orice restricții legate de transferul de valori mobiliare, cum ar fi limitările privind deținerea de titluri de valoare sau necesitatea de a obține aprobarea entității sau a altor deținători de valori mobiliare;

c) deținerile semnificative directe și indirecte de acțiuni (inclusiv deținerile indirecte prin structuri piramidale și deținere încrucișate de acțiuni, așa cum acestea sunt definite în reglementările în vigoare privind piața de capital);

d) deținătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control și o descriere a acestor drepturi;

e) sistemul de control al oricărei scheme de acordare de acțiuni salariaților, dacă drepturile de control nu se exercită direct de către salariați;

f) orice restricții privind drepturile de vot, cum ar fi limitările drepturilor de vot ale deținătorilor unui procent stabilit sau număr de voturi, termenele de exercitare a drepturilor de vot sau sistemele prin care, cooperând cu entitatea, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sunt separate de deținerea de valori mobiliare;

g) orice acorduri dintre acționari care sunt cunoscute de către entitate și care pot avea ca rezultat restricții referitoare la transferul valorilor mobiliare și/sau la drepturile de vot;

h) regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administrație și modificarea actelor constitutive ale entității;

i) puterile membrilor consiliului de administrație, și în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acțiuni;

j) orice acorduri semnificative la care entitatea este parte și care intră în vigoare, se modifică sau încetează în funcție de o modificare a controlului entității ca urmare a unei oferte publice de preluare, și efectele rezultate din aceasta, cu excepția cazului în care prezentarea acestor informații ar prejudicia grav entitatea, această excepție nu se aplică în cazul în care entitatea este obligată în mod special să prezinte asemenea informații conform altor cerințe legale;

k) orice acorduri dintre entitate și membrii consiliului său de administrație sau salariați, prin care se oferă compensări dacă aceștia demisionează sau sunt concediați fără un motiv rezonabil sau dacă relația de angajare încetează din cauza unei oferte publice de preluare.

Raportul administratorilor **se aprobă** de *consiliul de administrație* și **se semnează** în numele acestuia de *președintele consiliului.*

Scanned with OKEN Scanner

11.2.7. AUDITAREA SAU VERIFICAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

Situațiile financiare anuale ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii.

Auditorii financiari își exprimă, o opinie referitoare la gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Entitățile care întocmesc situații financiare simplificate nu au obligația auditării situațiilor financiare anuale. Situațiile financiare anuale ale acestor entități *se verifică* potrivit prevederilor legislației în materie.

Raportul auditorilor financiari cuprinde:

a) menționarea situațiilor financiare anuale care fac obiectul auditului financiar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a ariei auditului financiar, respectiv a standardelor de audit conform cărora a fost efectuat auditul financiar;

c) o opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor financiari potrivit căreia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară și, după caz, dacă situațiile financiare anuale respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii financiari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii;

d) o referire la aspectele asupra cărora auditorii financiari atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

e) o opinie privind gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Raportul se semnează de către auditori financiari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, și se datează.

Scanned with OKEN Scanner

11.2.8. APROBAREA, SEMNAREA ȘI PUBLICAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

Situațiile financiare au înscrise clar numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, calitatea acestora (director economic, contabil șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, expert contabil, contabil autorizat), precum și numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale, însoțite de raportul administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză, sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor sau asociaților, potrivit legislației în vigoare.

Situațiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, și raportul administratorilor, împreună cu raportul de audit sau raportul de verificare, după caz, se publică în conformitate cu legislația în vigoare.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale și raportul administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorii financiari sau persoanele care au efectuat verificarea, după caz, și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit sau al raportului de verificare, după caz.

Dacă situațiile financiare anuale nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată și trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerțului la care au fost depuse situațiile financiare anuale. În cazul în care situațiile financiare anuale nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. Raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii financiari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menționează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorii financiari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Împreună cu situațiile financiare anuale trebuie publicată *propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile*.

Distribuirea profitului sau acoperirea pierderii contabile se prezintă în notele explicative.

Scanned with OKEN Scanner

11.3. LUCRĂRILE PREGĂTITOARE PENTRU ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

Prelucrarea datelor în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale reprezintă un proces complex, care se concretizează într-o succesiune de lucrări, dintre care unele au caracter preliminar, iar altele se referă la redactarea propriu-zisă a documentelor de sinteză.

Lucrările pregătitoare, denumite și lucrări de închidere a exercițiului financiar, sunt, în principal, următoarele:

① Verificarea înregistrării corecte în conturi a tuturor operațiilor;
② Verificarea concordanței dintre contabilitate și evidența operativă, dintre contabilitatea sintetică și cea analitică;
③ Întocmirea balanței de verificare provizorii, înainte de inventariere;
④ Inventarierea generală a patrimoniului;
⑤ Efectuarea operațiunilor de delimitare în timp a cheltuielilor și veniturilor;
⑥ Determinarea rezultatului exercițiului financiar și repartizarea acestuia;
⑦ Stabilirea rulajelor lunare în registrul-jurnal și în cartea mare;
⑧ Întocmirea balanței de verificare definitive.

11.3.1. VERIFICAREA ÎNREGISTRĂRII CORECTE ÎN CONTURI A TUTUROR OPERAȚIILOR

Această verificare urmărește:

- Dacă s-au întocmit documente justificative pentru toate operațiile economice efectuate în cursul exercițiului financiar;
- Dacă toate documentele justificative au fost corect înregistrate în contabilitate;
- Legalitatea și sinceritatea datelor înregistrate în contabilitate, care trebuie să dea o descriere fidelă, clară și completă a operațiunilor economico-financiare efectuate.

11.3.2. VERIFICAREA CONCORDANȚEI DINTRE CONTABILITATE ȘI EVIDENȚA OPERATIVĂ, DINTRE CONTABILITATEA SINTETICĂ ȘI CEA ANALITICĂ

Modalitățile concrete de verificare a acestor corelații diferă în funcție de metodele de organizare a contabilității și evidenței operative. Principalele concordanțe dintre contabilitate și evidența operativă care trebuie verificate sunt:

- Totalurile stabilite în registrul stocurilor se compară cu soldurile conturilor 301 "Materii prime", 302"Materiale consumabile" și 303"Materiale de natura obiectelor de inventar";
- Totalul soldurilor din raportul de gestiune întocmit pentru fiecare gestiune trebuie să corespundă cu soldul contului 371"Mărfuri";

Scanned with OKEN Scanner

- Soldul din registrul de casă trebuie să fie egal cu soldul contului 531 "Casa";
- Totalul soldurilor din ultimul extras de cont de la fiecare bancă trebuie să fie egal cu soldul contului 512„Conturi curente la bănci";

În cazul neconcordanței dintre evidența operativă și contabilitate, verificările se succed în ordinea inversă operațiilor de înregistrare. Verificarea acestor corelații nu trebuie să se efectueze doar la sfârșitul exercițiului financiar, ci trebuie să aibă un caracter permanent.

Pentru verificarea corelației dintre contabilitatea sintetică și cea analitică se întocmesc balanțe de verificare analitice pentru fiecare cont sintetic care se dezvoltă pe analitice. O asemenea balanță pune în evidență corelațiile dintre rulajele și soldurile conturilor analitice și elementele corespunzătoare ale contului sintetic respectiv.

În cazul utilizării sistemelor informatice de gestiune și de contabilitate, corelația dintre evidența analitică și cea sintetică se realizează automat, pentru că datele din contabilitatea analitică se transferă în contabilitatea sintetică.

11.3.3. ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE PROVIZORII, ÎNAINTE DE INVENTARIERE

Legătura dintre contabilitatea curentă și situațiile financiare anuale se realizează prin intermediul balanței de verificare sintetice. Balanța de verificare se întocmește cel puțin anual, la închiderea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare. La încheierea exercițiului financiar se recomandă întocmirea a două balanțe de verificare și anume:

- ❒ O balanță de verificare întocmită în mod facultativ înaintea inventarierii generale anuale ;
- ❒ O balanță de verificare întocmită în mod obligatoriu după efectuarea lucrărilor de închidere a exercițiului financiar;

Scopul principal al întocmirii balanței de verificare înaintea inventarierii generale a patrimoniului este de a prezenta datele scriptice, care se vor compara cu existențele faptice stabilite la inventariere. De aceea această balanță provizorie se mai numește inventarul contabil al patrimoniului.

Cu ocazia întocmirii balanței de verificare provizorii se va realiza implicit și principala funcție a unei balanțe și anume, verificarea exactității datelor înregistrate în conturi.

Erorile de înregistrare se identifică prin intermediul egalităților care trebuie să existe între totalurile coloanelor din balanță. De exemplu, într-o balanță de verificare cu patru serii de egalități, trebuie să existe următoarele corelații:

- Total solduri inițiale debitoare = total solduri inițiale creditoare;
- Total rulaje lunare debitoare = total rulaje lunare creditoare;
- Total rulaje cumulate debitoare = total rulaje cumulate creditoare;
- Total solduri finale debitoare = total solduri finale creditoare.

Scanned with OKEN Scanner

Există unele erori care nu se pot depista cu ajutorul balanței și anume:

- înregistrarea repetată a unor operații în conturile corespondente;
- omiterea înregistrării unor operații în conturile corespondente;
- înregistrarea operațiilor în alte conturi decât în cele corespunzătoare operațiilor respective;
- înscrierea eronată a unor sume în conturile corespondente;

11.3.4. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

a) INVENTARIEREA - PROCEDEU AL CONTABILITĂȚII

Contabilitatea trebuie să ofere o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului. Uneori, însă, pot apărea discrepanțe între datele din contabilitate și din realitate, cauzate de anumite fenomene economice, naturale, neglijențe, greșeli, delapidări etc. Concordanța dintre informațiile scriptice și cele reale se poate verifica cu ajutorul procedeului numit inventariere.

Ca procedeu al contabilității, inventarierea îndeplinește, în principal, următoarele funcții:

- **Funcția de control a concordanței dintre datele scriptice și cele faptice**

  În cadrul acestei funcții, cu ajutorul inventarierii se verifică integritatea patrimoniului, prin compararea datelor faptice, stabilite la inventariere, cu informațiile din contabilitate. Din această comparație pot rezulta plusuri sau minusuri de bunuri sau de valori, luându-se măsuri în vederea punerii de acord a soldurilor scriptice cu realitatea.

  Exemplu ■ ■ ■ se stabilesc diferențele cantitative la inventariere pentru materia primă "A", dacă stocul din fișa de cont pentru valori materiale este de 200 kg, iar stocul real stabilit prin inventariere este de 205 kg. Prețul de înregistrare în contabilitate este de 20 lei/kg.

  (stoc faptic - stoc scriptic) x prețul de înregistrare = plusuri sau minusuri de inventar
  (205 - 200) x 20 lei/kg = 100 lei, plus de inventar.

- **Funcția de actualizare a valorii de înregistrare a elementelor patrimoniale**

  Pentru ca Situațiile financiare anuale să reflecte cât mai fidel realitatea, este necesară actualizarea valorilor contabile ale elementelor patrimoniale de activ și de pasiv, stabilindu-se valorile actuale sau de inventar ale acestora.

  Prin compararea valorilor de înregistrare (contabile) cu cele actuale (de inventar) pot rezulta plusuri sau minusuri valorice, conform relației:

  VALOAREA $_{actuală}$ − VALOAREA $_{de\ înregistrare}$ = PLUSURI sau MINUSURI $_{de\ valoare}$

  - PLUSURILE $_{valorice}$, potrivit principiului prudenței, nu se înregistrează în contabilitate;
  - MINUSURILE $_{valorice}$ se înregistrează în contabilitate sub forma ajustărilor pentru depreciere sau a amortizărilor suplimentare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu ■ ■ ■ se stabilesc diferențele valorice la inventariere, pentru materia primă "B", dacă stocul scriptic corespunde cu cel faptic și este de 200 kg. Prețul de înregistrare este de 20 lei/kg, iar prețul actual, din momentul inventarierii, este de 18 lei/kg. În acest caz, nu există plusuri sau minusuri cantitative, dar există o depreciere a prețului, care se va înregistra în contabilitate sub forma unei ajustări pentru deprecierea materiilor prime.

$(\text{stoc}_{\text{faptic}} \times \text{valoarea}_{\text{actuală}}) - (\text{stoc}_{\text{faptic}} \times \text{valoarea}_{\text{contabilă}}) = \text{diferențe}_{\text{valorice}}$

(200 x 18 lei/kg) - (200 x 20 lei/kg) = -400 lei.

- **Funcția de stabilire a Situației nete și a rezultatului exercițiului financiar**

Cu ajutorul inventarierii se stabilește situația reală, atât a elementelor de activ, cât și a celor de pasiv. În acest mod, se poate determina situația netă a patrimoniului, conform relației:

SITUAȚIA NETĂ a patrimoniului = ACTIVE inventariate - DATORII inventariate
(ACTIVUL NET CONTABIL)

Dacă în cursul exercițiului financiar nu există creșteri sau diminuări de capital social, se poate stabili rezultatul exercițiului financiar în funcție de variația Situației nete, astfel:

$$\text{REZULTATUL exercițiului financiar} = \text{Situația netă}_{\text{la sfârșitul exercițiului financiar}} - \text{Situația netă}_{\text{la începutul exercițiului financiar}}$$

- **Funcția de calcul și evidență a stocurilor, consumurilor și vânzărilor**

Această funcție este specifică entităților care folosesc, pentru evidența stocurilor, metoda inventarului intermitent, când stocurile cumpărate se includ direct în cheltuieli, urmând ca la sfârșitul perioadei, pe baza inventarierii, să se stabilească soldurile finale, care se vor înregistra în conturile de stocuri. La începutul perioadei următoare, aceste solduri se vor încorpora din nou în cheltuieli. Stocurile ieșite prin consum sau prin vânzare, în cursul lunii, se determină astfel:

$$\text{IEȘIRI} = \text{STOCURI}_{\text{inițiale}} + \text{INTRĂRI} - \text{STOCURI}_{\text{finale}}$$

b) FELURILE INVENTARIERII

1. După intervalul de timp la care se efectuează:
   - *inventarierea periodică* - se efectuează în cursul anului la anumite intervale de timp (1 lună, 3, 6 luni), în funcție de particularitățile valorilor inventariate. De exemplu, mijloacele bănești se inventariază lunar, iar mărfurile de 2-3 ori pe an;
   - *inventarierea anuală* - se efectuează la sfârșitul anului, având ca scop principal întocmirea unor situații financiare anuale pe baza unor date reale.
2. După gradul de cuprindere:
   - *inventarierea generală* - cuprinde toate elementele de activ și de pasiv aflate în patrimoniu;
   - *inventarierea parțială* - prin care se verifică numai anumite elemente patrimoniale.
3. După condițiile în care se desfășoară:
   - *inventarierea ordinară* - are un caracter normal, la termene planificate; entitățile au obligația de a efectua inventarierea patrimoniului la începutul

Scanned with OKEN Scanner

activității (pentru stabilirea și evaluarea aportului social al asociaților) și cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării;

- *inventarierea extraordinară* - este impusă de anumite situații deosebite, cum ar fi:
  - în cazul fuzionării sau încetării activității;
  - în cazul schimbării gestionarului sau a reorganizării gestiunilor;
  - cu ocazia modificării prețurilor;
  - în urma unor cazuri de forță majoră: incendii, inundații, furturi;
  - la cererea organelor de control;
  - când sunt indicii că există plusuri sau minusuri în gestiune.

c) ETAPELE INVENTARIERII

Inventarierea este o lucrare complexă care cuprinde mai multe etape și anume:

PREGĂTIREA INVENTARIERII

Constă în luarea unor măsuri organizatorice, cum sunt:

- Determinarea obiectului inventarierii și a sferei de cuprindere;
- Constituirea comisiei de inventariere, care trebuie să fie formată din cel puțin două persoane numite prin decizie scrisă;
- Sistarea operațiunilor de intrare-ieșire a bunurilor din gestiune;
- Sigilarea căilor de acces în gestiuni, atunci când comisia părăsește gestiunea;
- Întocmirea unei declarații scrise de către gestionar din care să rezulte dacă are în gestiune bunuri nerecepționate sau care nu aparțin gestiunii, dacă a predat sau primit bunuri fără să întocmească documentele necesare, dacă are cunoștință de existența unor plusuri sau minusuri de inventar etc.
- Aranjarea separată a bunurilor degradate, demodate, a bunurilor primite în custodie, spre reparare sau pentru păstrare;
- Verificarea aparatelor de măsurat etc.

INVENTARIEREA PROPRIU-ZISĂ

În această etapă are loc constatarea faptică și descrierea elementelor patrimoniale care se înscriu în listele de inventariere. Procedeele folosite diferă, în funcție de natura elementelor patrimoniale inventariate, și anume:

- brevetele, licențele, mărcile de fabrică, know-how-urile, terenurile și construcțiile se inventariază prin identificarea acestora pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora;
- imobilizările corporale și necorporale în curs de execuție se identifică menționând, pentru fiecare obiect în parte, denumirea obiectului și descrierea stadiului în care se află acesta.
- stabilirea stocului faptic se face prin numărare, cântărire, măsurare sau calcule tehnice, culoare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte nu se desfac decât prin sondaj.
- creanțele și obligațiile față de terți se verifică și se confirmă pe baza extraselor soldurilor debitoare, respectiv creditoare, ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi sau pe baza punctajelor reciproce, în funcție de necesități;

Scanned with OKEN Scanner

- disponibilitățile bancare se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont cu soldurile din contabilitate;
- numerarul din casieria societății se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, confruntându-se soldurile din registru de casă cu cele din contabilitate;
- pentru toate celelalte elemente de activ și de pasiv se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare care se vor atașa la listele respective, după primirea confirmării.

Se înscriu în liste de inventariere separate:

- lucrările de investiții sistate sau abandonate;
- bunurile aflate temporar în afara entității;
- bunurile care aparțin altor entități;
- bunurile aflate asupra angajaților;
- stocurile fără mișcare, de calitate slabă, depreciate, greu vandabile.

Listele de inventariere se întocmesc pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de elemente patrimoniale. Listele se semnează, pe fiecare filă, de către membrii comisiei și de către gestionar. Listele de inventariere reprezintă documente justificative pentru stabilirea lipsurilor și plusurilor de bunuri și valori, precum și pentru constatarea deprecierilor. Pentru elementele de activ și de pasiv care nu reprezintă bunuri, este suficientă prezentarea lor în situații analitice distincte, care să fie totalizate și să justifice soldul conturilor sintetice respective.

Comisia de inventariere stabilește caracterul plusurilor, lipsurilor și deprecierilor constatate și propune modul de regularizare a diferențelor de inventariere. În cazul în care lipsurile nu sunt considerate infracțiuni, se poate avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu plusurile constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

① să existe riscul de confuzie între costurile aceluiași bun material;

② diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune.

STABILIREA REZULTATELOR INVENTARIERII

Stabilirea rezultatelor inventarierii se realizează prin compararea cantităților și valorilor consemnate în listele de inventariere și în situațiile analitice cu valorile și cantitățile înregistrate în contabilitate, în vederea stabilirii diferențelor de inventariere. Pot exista *două tipuri de diferențe* stabilite la inventariere:

① Diferențe cantitative concretizate în plusuri sau minusuri de inventar, care se stabilesc astfel:

$$(\text{stoc}_{\text{faptic}} - \text{stoc scriptic}) \times \text{prețul de înregistrare}_{\text{în contabilitate}} = \text{plus sau minus}_{\text{de inventar}}$$

Dacă stocul faptic este mai mare decât stocul scriptic, rezultă un plus de inventar, în caz contrar, rezultă un minus de inventar.

② Diferențe valorice, care rezultă în urma actualizării valorii contabile a elementelor patrimoniale la valoarea de inventar.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea de inventar se stabilește astfel:

- activele imobilizate și stocurile se evaluează în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia sau prețul pieței;
- creanțele și datoriile se evaluează la valoarea lor probabilă de încasare, respectiv de plată.

Diferențele valorice se stabilesc astfel:

(stoc faptic x valoarea actuală) - (stoc faptic x valoarea contabilă)

În cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se va înscrie valoarea contabilă. În cazul în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar. Rezultă că plusurile valorice nu se înregistrează în contabilitate. În schimb, minusurile valorice (deprecierile) se înregistrează, în funcție de natura lor, astfel:

- deprecierile reversibile se înregistrează sub forma ajustărilor pentru deprecieri;
- deprecierile ireversibile aferente imobilizărilor necorporale și corporale se înregistrează sub forma amortizării suplimentare.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal, care conține, în principal, următoarele: data întocmirii, numele membrilor comisiei de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor, minusurilor și deprecierilor constatate, persoanele vinovate și propunerile de măsuri în legătură cu acestea etc.

Rezultatele inventarierii elementelor de activ și de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț, se înregistrează în registrul-inventar. Elementele patrimoniale înscrise în registru-inventar au la bază listele de inventariere, situațiile analitice și procesele-verbale de inventariere.

ÎNREGISTRAREA DIFERENTELOR DE INVENTAR

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 3 zile de la data aprobării procesului-verval de inventariere, de către administrator.

În contabilitate, rezultatele inventarierii se înregistrează astfel:

- plusurile cantitative se înregistrează ca intrări în patrimoniu ale elementelor respective;
- lipsurile cantitative se înregistrează ca ieșiri din patrimoniu ale elementelor respective;
- deprecierile reversibile se înregistrează sub forma ajustărilor pentru deprecieri sau pierdere de valoare;
- deprecierile ireversibile ale imobilizărilor amortizabile se înregistrează sub forma unor amortizări suplimentare.

Scanned with OKEN Scanner

Plusurile în gestiune se vor înregistra la valoarea justă, iar lipsurile se vor imputa la valoarea de înlocuire a bunurilor respective, care reprezintă costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare, la data constatării pagubei.

Pe baza registrului-inventar și a balanței de verificare întocmite la 31 decembrie, se întocmește bilanțul, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate puse de acord cu situația reală a elementelor de activ și de pasiv, stabilită la inventariere.[11]

Exemple ■ ■ ■ privind înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii:

1. Se înregistrează următoarele plusuri sau minusuri de inventar:

Denumirea bunurilor	Cantitatea		Diferențe cantitative	Preț unitar	Valoare	Formula contabilă privind înregistrarea diferențelor de inventar
	Scriptică	Faptică				
Materii prime	400	380	-20	0,30	-6	601 = 301 6
Materiale consumabile	970	980	+10	1,50	+15	302 = 602 15 sau 602 = 302 -15
Produse finite	570	600	+30	2,00	+60	345 = 711 60
Semifabricate	860	810	-50	1,40	-70	711 = 341 70 sau 341 = 711 -70
Mărfuri la cost de achiziție	4.500	4.460	-40	1,00	-40	607 = 371 40

2. În tabelul de mai jos sunt redate plusurile sau minusurile de valoare ale elementelor patrimoniale, stabilite la inventarierea de la sfârșitul anului:

Denumirea bunurilor	Valoarea contabilă	Valoarea actuală	Diferențe	Înregistrarea diferențelor de inventar
Materii prime	80	75	-5	6814 = 391 5
Mărfuri la cost de achiziție	210	212	+2	Nu se înregistrează
Obiecte de inventar	64	55	-9	6814 = 3922 9
Produse finite	97	100	+3	Nu se înregistrează
Ambalaje	38	35	-3	6814 = 398 3
Titluri de participare	900	850	-50	6863 = 296 540
Acțiuni	80	70	-10	6864 = 598 20
Clienți incerți	90	70	-20	6814 = 491 20

3. Se înregistrează în contabilitate următoarele diferențe constatate la inventariere:

- Lipsa neimputabilă a unui aparat de copiat cu valoarea contabilă de 2.000 lei, fiind amortizat în valoare de 1.500 lei:

2814		Amortizarea altor imobilizări corporale	1.500		
6583		Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital	500		
	214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale			2.000

11) OMFP nr. 1753/22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

- TVA aferentă valorii rămase: 500 x 19% = 95 lei

635		Cheltuieli cu alte impozute, taxe și vărsăminte asimilate	95		
	4427	TVA colectată			95

- Un plus de inventar care constă dintr-un ciocan pneumatic evaluat la 3.000 lei:

2131		Echipamente tehnologice	3.000		
	131	Subvenții pentru investiții			3.000

- Lipsa unui mijloc de transport cu valoarea contabilă de 2.500 lei, complet amortizat:

2813		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	2.500		
	2133	Mijloace de transport			2.500

4. Se înregistrează lipsuri de materii prime produse din următoarele cauze:

Cauzele producerii lipsurilor	Materii prime lipsă			Valoarea de înlocuire	Formula contabilă
	Cantitate	Preț unitar	Valoare		
Neglijența gestionarului, căruia i se impută lipsa	100	4	400	500	601 = 301 400 4282 = % 595 7581 500 4427 95
Sustragere, care se impută ulterior vinovatului din afara entității	50	4	200	200	601 = 301 200 461 = % 238 7581 200 4427 38
Cauze necunoscute, neimputabile	40	4	16	20	601 = 301 16 635 = 4427 3
Distrugere cauzată de inundații	60	4	240	300	671 = 301 240

5. O entitate care utilizează metoda inventarului intermitent stabilește, prin inventariere la sfârșitul perioadei, un stoc de materiale consumabile de 1.000 de bucăți evaluate la prețul unitar de 5 lei.

- Stocul final de materiale consumabile constatat la inventariere la sfârșitul perioadei:

302		Materiale consumabile	5.000		
	602	Cheltuieli cu materialele consumabile			5.000
		sau			
602		Cheltuieli cu materialele consumabile	-5.000		
	302	Materiale consumabile			-5.000

- Anularea stocurilor finale din perioada precedentă la începutul perioadei următoare:

602		Cheltuieli cu materialele consumabile	5.000		
	302	Materiale consumabile			5.000

Scanned with OKEN Scanner

11.3.5. EFECTUAREA OPERAȚIUNILOR DE DELIMITARE ÎN TIMP A CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR

a) Cheltuieli și venituri înregistrate în avans

Aplicarea principiului independenței exercițiului financiar impune o delimitare clară a cheltuielilor și veniturilor care trebuie încorporate în rezultatul exercițiului financiar curent de cheltuielile și veniturile realizate în perioada curentă, dar care sunt aferente exercițiilor financiare următoare. Astfel, trebuie înregistrate în debitul contului 471"Cheltuieli înregistrate în avans", toate cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent și care sunt aferente exercițiilor financiare viitoare și anume: chirii, abonamente, reparații, prime de asigurare etc. De asemenea, se înregistrează în creditul contului 472"Venituri înregistrate în avans", toate veniturile încasate în exercițiul financiar curent și care sunt aferente exercițiilor financiare viitoare.

Exemple ■ ■ ■

1. Se achită în numerar primele de asigurare auto pentru exercițiul financiar următor, în sumă de 300 lei:

471		Cheltuieli înregistrate în avans		300	
	5311	Casa în lei			300

2. Editura INTELCREDO încasează prin bancă în luna decembrie abonamentele aferente anului viitor în sumă de 1.000 lei plus TVA 9%, conform facturilor emise și a ordinelor de plată.

- Emiterea facturilor:

4111		Clienți		1.090	
	472	Venituri înregistrate în avans			1.000
	4427	TVA colectată			90

- Încasarea facturilor:

5121		Conturi la bănci în lei		1.090	
	4111	Clienți			1.090

b) Diferențe de curs valutar aferente disponibilităților, creanțelor și datoriilor în valută

Pentru obținerea unei imagini reale a patrimoniului, înainte de întocmirea situațiilor financiare anuale se calculează și se înregistrează în contabilitate pierderile sau câștigurile latente aferente disponibilităților, creanțelor și datoriilor în valută, prin compararea valorilor contabile cu valorile actuale, stabilite pe baza cursurilor valutare din ultima zi a exercițiului financiar. Prin compararea valorii contabile cu valoarea actuală pot rezulta:

❒ Diferențe favorabile de curs valutar, care se obțin în următoarele situații:

- în cazul disponibilităților și creanțelor, atunci când cursul valutar crește;

Scanned with OKEN Scanner

- în cazul datoriilor, atunci când cursul valutar scade.

❒ Diferențe nefavorabile de curs valutar, care se obțin în următoarele situații:

- în cazul disponibilităților și creanțelor, atunci când cursul valutar scade;
- în cazul datoriilor, atunci când cursul valutar crește.

Diferențele favorabile de curs valutar se înregistrează în creditul contului 765"Venituri din diferențe de curs valutar", iar diferențele nefavorabile de curs valutar, în debitul contului 665"Cheltuieli din diferențe de curs valutar".

Exemple ■ ■ ■

1. S-a încasat în contul bancar o creanță de la un client extern în sumă de 1.000 USD la cursul de 2,80 lei/USD. La 31.12.200N cursul a fost de 2,90 lei/USD.

- Diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută la 31.12.200N:
  1.000 x (2,90 - 2,80) = 100 lei

5124		Conturi la bănci în valută	100		
	765	Venituri din diferențe de curs valutar		100	

2. O creanță față de un client în sumă de 500 euro a fost înregistrată în contabilitate la cursul de 3,60 lei/euro. La 31.12.200N cursul era de 3,80 lei/euro.

- Diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută la 31.12:
  500 x (3,80 - 3,60) = 100 lei

4111		Clienți	100		
	765	Venituri din diferențe de curs valutar		100	

3. O datorie față de un furnizor în sumă de 2.000 euro a fost înregistrată în contabilitate la cursul de 3,60 lei/euro. La 31.12.200N cursul era de 3,80 lei/euro.

- Diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută la 31.12:
  2.000 x (3,80 - 3,60) = 400 lei

665		Cheltuieli din diferențe de curs valutar	400		
	401	Furnizori		400	

Scanned with OKEN Scanner

11.3.6. DETERMINAREA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI FINANCIAR ȘI REPARTIZAREA ACESTUIA

a) Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli

Pentru a stabili rezultatul lunii decembrie, se procedează la închiderea conturilor de venituri și cheltuieli în corespondență cu contul 121"Profit și pierdere".

b_1) Calcularea impozitului pe profit

Entitățile mici și mijlocii calculează impozitul pe profit pornind de la rezultatul contabil brut, care reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile reflectate în contabilitate. Dacă volumul veniturilor îl depășește pe cel al cheltuielilor, se obține profitul contabil brut, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit, rezultând profitul contabil net. Dacă volumul cheltuielilor îl depășește pe cel al veniturilor, se obține pierderea contabilă brută, din care se scad eventualele cheltuieli cu impozitul pe profit, rezultând o pierdere contabilă netă.

Impozitul pe profit are ca bază de calcul rezultatul impozabil sau fiscal, care se obține prin corectarea rezultatului contabil brut cu cheltuielile nedeductibile și cu deducerile fiscale, conform relației următoare:

rezultatul impozabil = rezultat contabil + cheltuieli nedeductibile - deduceri fiscale

Dacă rezultatul impozabil stabilit conform ecuației de mai sus este pozitiv (profit fiscal sau impozabil) se calculează impozitul pe profit datorat, potrivit relației:

Impozitul pe profit = rezultat impozabil x cota de impozit (16%)

Dacă rezultatul impozabil este negativ, acesta reprezintă pierdere fiscală și se va recupera din profiturile impozabile obținute în exercițiile financiare următoare.

În funcție de volumul cheltuielilor nedeductibile și cel al deducerilor fiscale, o entitate se poate înregistra cu:

- profit contabil brut și cu profit fiscal;
- pierdere contabilă și cu pierdere fiscală;
- profit contabil brut, dar cu pierdere fiscală, generată de deduceri fiscale;
- pierdere contabilă brută, dar cu profit fiscal, generat de cheltuieli nedeductibile.

Profitul fiscal și pierderea fiscală nu se înregistrează în contabilitate, ci numai în "Declarația anuală privind impozitul pe profit".

Pierderea fiscală din anii precedenți se acoperă trimestrial, din profitul fiscal, odată cu calcularea și înregistrarea impozitului pe profit.

Pierderea contabilă din anii precedenți se acoperă numai la sfârșitul exercițiului financiar, când are loc repartizarea anuală a profitului contabil net.

Plata impozitului se face trimestrial, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor.

Scanned with OKEN Scanner

b_2) Calcularea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se calculează prin aplicarea cotei de **3% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale**, cu excepția celor înregistrate în conturile: *711"Variația stocurilor", 721"Venituri din producția de imobilizări necorporale", 722"Venituri din producția de imobilizări corporale" și 781"Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare" și 786"Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare"*, care nu sunt venituri efective, ci au rolul de a compensa anumite cheltuieli de producție sau cu provizioanele și ajustările.

Plata impozitului se face trimestrial, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor.

c) Determinarea și repartizarea rezultatului exercițiului financiar

După operațiile de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli, contul 121"Profit și pierdere" încorporează în credit totalul veniturilor anuale realizate, iar în debit, totalul cheltuielilor anuale efectuate, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit/venit. Dacă volumul veniturilor este mai mare decât cel al cheltuielilor, contul 121"Profit și pierdere" va avea sold creditor și reprezintă profitul net obținut în exercițiul financiar expirabil. Dacă volumul cheltuielilor îl depășește pe cel al veniturilor, se obține în contul 121"Profit și pierdere" un sold final debitor, ceea ce reprezintă pierderea din exercițiul financiar care se încheie.

Repartizarea profitului contabil net se face pe următoarele destinații, respectându-se în mod obligatoriu ordinea menționată mai jos:

① Constituirea și majorarea rezervelor legale în limita a 5% din profitul impozabil anual, până ce se ajunge la 20% din capitalul social;

② Acoperirea pierderilor contabile din ultimii 5 ani;

③ Pentru constituirea surselor proprii de finanțare, aferente profitului rezultat din vânzări de active (în cazul entităților cu capital majoritar de stat), respectiv, aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit;

④ Până la 10% din profitul contabil net, pentru participarea salariaților la profit (în cazul entităților cu capital majoritar de stat);

⑤ Minimum 50% vărsăminte la bugetul de stat sau local, în cazul regiilor autonome, ori dividende, în cazul societăților naționale, companiilor naționale sau societăților comerciale cu capital majoritar de stat;

⑥ Constituirea și majorarea rezervelor statutare sau contractuale, conform prevederilor din actul constitutiv al entității;

⑦ Pentru dividende, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților;

⑧ Pentru alte destinații, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (alte rezerve, capital social).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu ■ ■ ■ privind determinarea rezultatului contabil net și repartizarea acestuia

La o societate comercială cu capital integral privat, se constată la sfârșitul exercițiului:

- Venituri totale (Vt): 10.000 lei, din care venituri neimpozabile (Vn): 500 lei;
- Cheltuieli totale (Ct): 6.000 lei, din care cheltuieli nedeductibile (Cn): 1.000 lei;
- Rezerve legale (Rl) existente: 500 lei;
- Capital social: 3.000 lei;
- Pierdere contabilă din anii precedenți: 300 lei, din care:
  - pierdere fiscală (Pf): 200 lei;
- Adunarea generală a asociaților hotărăște ca profitul contabil net, rămas după majorarea rezervelor legale și acoperirea pierderii contabile, să fie repartizat la dividende.

a) Determinarea profitului contabil net:

- Rezultatul contabil brut (Rcb) = Vt - Ct = 10.000 - 6.000 = 4.000 lei;
- Rezerve legale care se pot constitui din profitul impozabil anual = = (Rcb + Cn - Vn) x 5% = (4.000 + 1.000 - 500) x 5% = 225 lei;
- Plafonul maxim al rezervelor legale este de: 3.000 x 20% = 600 lei;
- Entitatea mai are obligația legală de a repartiza la rezerve legale suma de: 600 - 500 = 100 lei;
- Rezultatul fiscal (Rf) = Rcb + Cn - Vn - Rl - Pf = 4.000 + 1.000 - 500 - 100 - 200 = = 4.200 lei;
- Impozitul pe profit datorat (Ip) = Rf x 16% = 4.200 x 16% = 672 lei;
- Profitul contabil net = Rcb - Ip = 4.000 - 672 = 3.328 lei.

b) Repartizarea profitului contabil net:

- Pentru rezerve legale: 100 lei;
- Pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți: 300 lei;
- Pentru dividende: 3.328 - 100 - 300 = 2.928 lei.

Scanned with OKEN Scanner

11.3.7. STABILIREA RULAJELOR LUNARE ÎN REGISTRUL-JURNAL ȘI ÎN CARTEA MARE

a) ÎNTOCMIREA REGISTRULUI-JURNAL

Registrul-jurnal servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică și sistematică a modificării elementelor de activ și de pasiv ale entității.[12]

b) ÎNTOCMIREA REGISTRULUI CARTEA MARE

Registrul Cartea mare servește la stabilirea rulajelor și soldurilor conturilor sintetice și la întocmirea balanței de verificare.[13]

Exemplu ■ ■ ■ privind întocmirea registrului-jurnal și al registrului cartea mare

Se cunosc soldurile următoarelor conturi la 01.12.200N:

- 301 "Materii prime": 0 lei;
- 4111 "Clienți": 450 lei;
- 5121 "Conturi la bănci în lei": 150 lei;
- 5311 "Casa în lei": 190 lei.

1. Se înregistrează în registrul-jurnal, apoi în fișele de cont pentru operații diverse următoarele operații:

- Încasarea unei creanțe în sumă de 50 lei, conform chitanței nr.45047 din 08.12.200N;
- Achiziționarea de materii prime în sumă de 30 lei, conform facturii 12045 și chitanței 874 din 20.12.200N;
- Încasarea unei creanțe în sumă de 140 lei , conform ordinului de plată 48 din 25.12.200N

a) Înscrierea articolelor contabile din documentele de evidență în REGISTRUL-JURNAL :

Nr. crt.	Data înreg.	Document (fel, nr., dată)	Explicații	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	08.12	Chitanța 45047	Încasare creanțe	**5311**	**4111**	50	50
2	20.12	Factura 12045 Chitanța 874	Cumpărare materii prime	**301**	**5311**	30	30
3	25.12	Ordin plată 48	Încasare creanțe	**5121**	4111	140	140
De reportat/Total:						220	220

12) OMFP nr. 1850/2004, publicat în M.O. nr. 23/07.01.2005.
13) Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

b) Transcrierea datelor din registrul-jurnal în REGISTRUL CARTEA MARE :

5311 „Casa în lei“		
Explicații	DEBIT	CREDIT
Sold inițial	190	
Clienți	50	
Materiale		30
Rulaj	50	30
Total sume	240	30
Sold final	210	

5121 „Conturi la bănci în lei"		
Explicații	DEBIT	CREDIT
Sold inițial	150	
Clienți	140	
Rulaj	140	0
Total sume	290	0
Sold final	290	

301 „Materii prime“		
Explicații	DEBIT	CREDIT
Sold inițial	0	
Casa	30	
Rulaj	30	0
Total sume	30	0
Sold final	30	

4111 „Clienți"		
Explicații	DEBIT	CREDIT
Sold inițial	450	
Casa		50
Conturi la bănci		140
Rulaj	0	190
Total sume	450	190
Sold final	260	

11.3.8. ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE DEFINITIVE

Balanța de verificare sintetică este un document care servește atât la verificarea corectitudinii înregistrărilor din contabilitate, cât și la centralizarea informațiilor contabile în vederea elaborării situațiilor financiare anuale.

Întocmirea balanțelor sintetice implică parcurgerea următoarelor etape:

a) Pregătirea conturilor, care presupune:

- calcularea rulajelor lunii curente și a sumelor totale în fișele de cont sintetice;
- stabilirea soldurilor finale.

b) Transcrierea datelor în balanța conturilor astfel:

- soldurile inițiale și totalul sumelor precedente se preiau din balanța precedentă;
- rulajele curente se transcriu din fișele de cont sintetice;
- totalul sumelor și soldurile finale se determină direct în balanță.

c) Totalizarea coloanelor din balanță și obținerea egalităților valorice.

Scanned with OKEN Scanner

UTILIZAREA CONTURILOR CONFORM DIRECTIVELOR CONTABILE EUROPENE

PLANUL DE CONTURI

pagina

CAPITAL ȘI REZERVE
101 Capital (capital social, patrimoniul regiei etc.)
1011 Capital subscris nevărsat 378
1012 Capital subscris vărsat 378
1015 Patrimoniul regiei
1016 Patrimoniul public
104 Prime de capital
1041 Prime de emisiune 384
1042 Prime de fuziune 384
1043 Prime de aport 384
1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni 384
105 Rezerve din reevaluare 389
106 Rezerve
1061 Rezerve legale 394
1063 Rezerve statutare sau contractuale 394
1064 Rezerve de valoare justă *)
1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare 395
1068 Alte rezerve 395
107 Rezeve din conversie *)
108 Interese minoritare *)
1081 Interese minoritare - rezultatul exercițiului financiar
1082 Interese minoritare - alte capitaluri proprii
109 Acțiuni proprii
1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt 399
1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung 399

REZULTATUL REPORTAT
117 Rezultatul reportat
1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită 406
1172 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS-urilor, mai puțin IAS 29 405
1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile 407
1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE 406

REZULTATUL EXERCIȚIULUI 402
121 Profit și pierdere 403
129 Repartizarea profitului 403

SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII 365
131 Subvenții guvernamentale pentru investiții 365
132 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții 366
133 Donații pentru investiții 366
134 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor 366
138 Alte sume primite ca subvenții pentru investiții 366

PROVIZIOANE 361
151 Provizioane 361
1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
1514 Provizioane pentru restructurare
1515 Provizioane pentru pensii și obligații similare
1516 Provizioane pentru impozite
1518 Alte provizioane

ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE
161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni 325
1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat

Scanned with OKEN Scanner

1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci
1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
162 Credite bancare pe termen lung
1621 Credite bancare pe termen lung
1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență ... 330
1623 Credite externe guvernamentale ... 330
1624 Credite bancare externe garantate de stat ... 330
1625 Credite bancare externe garantate de bănci ... 330
1626 Credite de la trezoreria statului ... 330
1627 Credite bancare interne garantate de stat ... 330
166 Datorii ce privesc imobilizările financiare
1661 Datorii față de entitățile afiliate ... 337
1663 Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare ... 337
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate ... 339
168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni ... 326
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung ... 331
1685 Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate ... 338
1686 Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare ... 338
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate ... 340
169 Prime privind rambursarea obligațiunilor ... 326
IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire ... 39
203 Cheltuieli de dezvoltare ... 40
205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare ... 40
207 Fond comercial
2071 Fond comercial pozitiv ... 41
2075 Fond comercial negativ*)
208 Alte imobilizări necorporale ... 41
IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri și amenajări de terenuri ... 50
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Construcții ... 51
213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații ... 51
2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
2132 Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
2133 Mijloace de transport
2134 Animale și plantații
214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale ... 52
IMOBILIZĂRI ÎN CURS DE EXECUȚIE ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
231 Imobilizări corporale în curs de execuție ... 53
232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale ... 54
233 Imobilizări necorporale în curs de execuție ... 42
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale ... 42
IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate ... 98
263 Interese de participare ... 99
264 Titluri puse în echivalență*)
265 Alte titluri imobilizate ... 99
267 Creanțe imobilizate ... 100
2671 Sume datorate de entitățile afiliate
2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate
2673 Creanțe legate de interesele de participare
2674 Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare
2675 Împrumuturi acordate pe termen lung
2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung

Scanned with OKEN Scanner

2678 Alte creanțe imobilizate
2679 Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare 100
2691 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate
2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare
2693 Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare

AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale 41
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale drepturilor și activelor similare
2807 Amortizarea fondului comercial*)
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale 53
2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812 Amortizarea construcțiilor
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
2814 Amortizarea altor imobilizări corporale

AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale 344
2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
2905 Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale drepturilor și activelor similare
2907 Ajustări pentru deprecierea fondului comercial*)
2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale 344
2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
2912 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
2914 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale
293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție 344
2931 Ajustări pentru depreciere imobilizărilor corporale în curs de execuție
2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție
296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare 344
2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate
2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare
2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
2964 Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate
2965 Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare
2966 Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor pe termen lung
2968 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate

STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE 119
301 Materii prime 119
302 Materiale consumabile 119
3021 Materiale auxiliare
3022 Combustibili
3023 Materiale pentru ambalat
3024 Piese de schimb
3025 Semințe și materiale de plantat
3026 Furaje
3028 Alte materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar 119
308 Diferențe de preț la materii prime și materiale 120

PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
331 Produse în curs de execuție 133
332 Lucrări și servicii în curs de execuție 133

PRODUSE
341 Semifabricate 131

Scanned with OKEN Scanner

345 Produse finite 131
346 Produse reziduale 131
348 Diferențe de preț la produse 132

STOCURI AFLATE LA TERȚI
351 Materii și materiale aflate la terți 143
354 Produse aflate la terți 143
356 Animale aflate la terți 143
357 Mărfuri aflate la terți 143
358 Ambalaje aflate la terți 143

ANIMALE
361 Animale și păsări 147
368 Diferențe de preț la animale și păsări 148

MĂRFURI
371 Mărfuri 156
378 Diferențe de preț la mărfuri 157

AMBALAJE
381 Ambalaje 176
388 Diferențe de preț la ambalaje 176

AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime 350
392 Ajustări pentru deprecierea materialelor 350
3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
3922 Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393 Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție 350
394 Ajustări pentru deprecierea produselor 350
3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
3946 Ajustări pentru deprecierea produselor finite
3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți 350
3951 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime și materialelor aflate la terți
3952 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953 Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3956 Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți
3957 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
3958 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396 Ajustări pentru deprecierea animalelor 350
397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor 350
398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor 350

FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori 218
403 Efecte de plătit 219
404 Furnizori de imobilizări 220
405 Efecte de plătit pentru imobilizări 220
408 Furnizori - facturi nesosite 221
409 Furnizori - debitori
4091 Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor 221
4092 Furnizori - debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări 221

CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
411 Clienți
4111 Clienți 222
4118 Clienți incerți sau în litigiu 223
413 Efecte de primit de la clienți 223
418 Clienți-facturi de întocmit 418
419 Clienți-creditori 418

Scanned with OKEN Scanner

PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
421 Personal-salarii datorate 244
423 Personal-ajutoare materiale datorate 245
424 Prime reprezentând participarea personalului la profit 245
425 Avansuri acordate personalului 246
426 Drepturi de personal neridicate 246
427 Reținere din salarii datorate terților 246
428 Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul 247
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul 247

ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale 248
4312 Contribuția personalului la asigurările sociale 248
4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate 249
4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate 249
437 Ajutor de șomaj
4371 Contribuția unității la fondul de șomaj 250
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj 250
438 Alte datorii și creanțe sociale 250
4381 Alte datorii sociale 251
4382 Alte creanțe sociale

BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit/venit 269
4411 Impozitul pe profit 269
4418 Impozitul pe venit
442 Taxa pe valoarea adăugată 282
4423 TVA de plată 282
4424 TVA de recuperat 283
4426 TVA deductibilă 283
4427 TVA colectată 284
4428 TVA neexigibilă 251
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor 367
445 Subvenții 296
4451 Subvenții guvernamentale
4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții
4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții
446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 297
447 Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate 297
448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481 Alte datorii față de bugetul statului 297
4482 Alte creanțe privind bugetul statului

GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI
451 Decontări între entitățile afiliate 300
4511 Decontări între entitățile afiliate 300
4518 Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate
453 Decontări privind interesele de participare 302
4531 Decontări privind interesele de participare 303
4538 Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455 Sume datorate acționarilor/asociaților 305
4551 Acționari/asociați - conturi curente 305
4558 Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente 305
456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul 306
457 Dividende de plată 309
458 Decontări din operații în participație
4581 Decontări din operații în participație- pasiv 309
4582 Decontări din operații în participație- activ

Scanned with OKEN Scanner

DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
461 Debitori diverși 312
462 Creditori diverși 313
CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans 315
472 Venituri înregistrate în avans 316
473 Decontări din operații în curs de clarificare 316
DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
481 Decontări între unitate și subunități 320
482 Decontări între subunități 320
AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți 354
495 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu asociații 354
496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși 354
INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT
501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate 183
505 Obligațiuni emise și răscumpărate 183
506 Obligațiuni 183
508 Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate
5081 Alte titluri de plasament 184
5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament 184
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt 185
5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate
5092 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt
CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat 190
5113 Efecte de încasat 191
5114 Efecte remise spre scontare 191
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei 194
5124 Conturi la bănci în valută 194
5125 Sume în curs de decontare 195
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit 196
5187 Dobânzi de încasat 196
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt 334
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență 335
5193 Credite externe guvernamentale 334
5194 Credite externe garantate de stat 334
5195 Credite externe garantate de bănci 334
5196 Credite de la trezoreria statului 334
5197 Credite interne garantate de stat 334
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt 334
CASA
531 Casa
5311 Casa în lei 200
5314 Casa în valută 200
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale și poștale 203
5322 Bilete de tratament și odihnă 203
5323 Tichete și bilete de călătorie 203
5328 Alte valori 203
ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei 206
5412 Acreditive în valută 206

Scanned with OKEN Scanner

542 Avansuri de trezorerie 208

VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne 211

AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate 358
595 Ajustări pentru obligațiunilor emise și răscumpărate 358
596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor 358
598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate 358

CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601 Cheltuieli cu materiile prime 413
602 Cheltuieli cu materialele consumabile 413
6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022 Cheltuieli privind combustibilul
6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
6025 Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
6026 Cheltuieli privind furajele
6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar 413
604 Cheltuieli privind materialele nestocate 414
605 Cheltuieli privind energia și apa 414
606 Cheltuieli privind animalele și păsările 414
607 Cheltuieli privind mărfurile 414
608 Cheltuieli privind ambalajele 415

CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile 415
612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile 415
613 Cheltuieli cu primele de asigurare 415
614 Cheltuieli cu studiile și cercetările 415

CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
621 Cheltuieli cu colaboratorii 416
622 Cheltuieli privind comisioanele și onorariile 416
623 Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate 416
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal 416
625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări 416
626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații 416
627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate 416
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți 416

CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 416

CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu salariile personalului 417
642 Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială 417
6451 Contribuția entității la asigurările sociale 417
6452 Contribuția entității pentru ajutorul de șomaj 417
6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate 417
6458 Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială 417

ALTE CHELTUIELI DE EXPOLATARE
654 Pierderi din creanțe și debitori diverși 417
658 Alte cheltuieli de exploatare 417
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități 417
6582 Donații și subvenții acordate 417
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital 417
6588 Alte cheltuieli de exploatare 417

Scanned with OKEN Scanner

CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanțe legate de participații 418
664 Cheltuieli privind investițiile financiare cedate 418
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642 Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar 418
666 Cheltuieli privind dobânzile 419
667 Cheltuieli privind sconturile acordate 419
668 Alte cheltuieli financiare 420

CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671 Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare 420

CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 420
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele 420
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor 420
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante 420
686 Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare
6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare .. 421
6864 Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante 421
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor 421

CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit 421
698 Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus 421

CIFRA DE AFACERI
701 Venituri din vânzarea produselor finite 425
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor 425
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale 425
704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate 426
705 Venituri din studii și cercetări 426
706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii 426
707 Venituri din vânzarea mărfurilor 427
708 Venituri din activități diverse 427

VARIAȚIA STOCURILOR
711 Variația stocurilor 427

VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producția de imobilizări necorporale 428
722 Venituri din producția de imobilizări corporale 429

VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenții de exploatare 429
7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412 Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
7413 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414 Venituri din subvenții de exploatare pentru plata persoanlului
7415 Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
7416 Venituri din subvenții de exploatare alte cheltuieli de exploatare
7417 Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
7418 Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși 429
758 Alte venituri din exploatare
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități 430
7582 Venituri din donații și subvenții primite 430
7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital 430

Scanned with OKEN Scanner

7584 Venituri din subvenții pentru investiții 430
7588 Alte venituri din exploatare 430

VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din imobilizări financiare 430
7611 Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliale
7613 Venituri din interese de participare
762 Venituri din investiții financiare pe termen scurt 431
763 Venituri din creanțe imobilizate 431
764 Venituri din investiții financiare cedate 431
7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
7642 Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate
765 Venituri din diferențe de curs valutar 432
766 Venituri din dobânzi 432
767 Venituri din sconturi obținute 433
768 Alte venituri financiare 433

VENITURI EXTRAORDINARE
771 Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare 433

VENITURI DIN PROVIZIOANE
781 Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare 434
7812 Venituri din provizioane
7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815 Venituri din fondul comercial negativ*)
786 Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare 434
7863 Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864 Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801 Angajamente acordate 439
8011 Giruri și garanții acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite 439
8021 Giruri și garanții primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanțului
8031 Imobilizări corporale luate cu chirie 439
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare 439
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie 440
8034 Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare 440
8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință 440
8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate 441
8037 Efecte scontate neajunse la scadență 441
8038 Alte valori în afara bilanțului 441
804 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe 441
805 Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență
8051 Dobânzi de plătit 442
8052 Dobânzi de încasat 442

BILANȚ
891 Bilanț de deschidere 442
892 Bilanț de închidere 442

BIBLIOTECA JUDEȚEANĂ "BICAZ.HD." IAȘI

*) Cont care apare, de regulă, în situațiile financiare consolidate (conform Directivei a VII-a a CEE)

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Epuran Mihai	Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, vol. I și II, Editura de Vest, Timișoara, 1995
2. Feleagă Niculae Ionașcu Ion	Reglementare și practici în consolidarea conturilor, Editura CECCAR, București, 2004
3. Matiș Dumitru și colectiv	Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005.
4. Pântea Iacob Petru, Bodea Gheorghe	Contabilitatea financiară - actualizată la standardele europene, Editura Intelcredo, Deva, iulie 2005.
5. Pântea Iacob Petru, Pop Atanasiu și colectiv	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2004.
6. Ristea Mihai,	Contabilitatea financiară, Editura Universitară, București, 2005.
7. Staicu Constantin	Contabilitate financiară, Editura CECCAR, București, 2002
8. Toma Marin	Reorganizarea întreprinderilor prin fuziune și divizare, Editura CECCAR, București, 2002.
9. Tabără Niculai, Hormonea Emil și colectiv	Conturile anuale în procesul decizional, Editura Tipomoldova, Iași, 2001.
10. x x x	Legea contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată.
11. x x x	OMFP nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.O. nr. 1080, 1080 bis/30.11.2005.
12. x x x	Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) Editura CECCAR, București, 2005.
13. x x x	Legea nr. 571/2003 (Codul Fiscal actualizat), cu modificările și completările până la 1.03.2006.

BIBLIOTECA JUDETEANA „GH.ASACHI" IASI

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAPITOLUL 1 CONTABILITATEA ROMÂNEASCĂ ÎNTRE ARMONIZARE ȘI CONFORMITATE 5

1.1. SCURT ISTORIC 5
1.2. ARMONIZAREA SAU CONFORMITATEA ÎN CONTABILITATEA ROMÂNEASCĂ 7
1.3. ARIA DE APLICARE ȘI MONEDA NAȚIONALĂ DE RAPORTARE 9

CAPITOLUL 2 ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ENTITĂȚILOR ECONOMICE 11

2.1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII FINANCIARE 11
2.1.1. Patrimoniul - obiect al contabilității 11
2.1.2. Rezultatele financiare - obiect al reflectării contabile 13
2.1.3. Elementele extrapatrimoniale - obiect al reflectării contabile speciale 14
2.1.4. Informațiile manageriale - produsul contabilității de gestiune 15
2.2. METODA CONTABILITĂȚII 16
2.3. PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII 18
2.4. DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE ȘI REGISTRELE DE CONTABILITATE . 21
2.5. EVALUAREA CONTABILĂ 24
2.6. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII 26
2.7. CONDUCEREA CONTABILITĂȚII 27
2.8. FORMELE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ 28
2.9. PLANUL DE CONTURI 30

CAPITOLUL 3 CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE 32

3.1. STRUCTURA ACTIVELOR IMOBILIZATE 32
3.2. ORGANIZAREA EVIDENȚEI OPERATIVE ȘI ANALITICE A ACTIVELOR IMOBILIZATE 33
3.2.1. Documente privind intrarea în gestiune a activelor imobilizate 33
3.2.2. Documente privind ieșirea din gestiune a activelor imobilizate 34
3.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ACTIVELOR IMOBILIZATE 35

Scanned with OKEN Scanner

3.4. EVALUAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE 36
3.5. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE 37
3.5.1. Noțiuni generale 37
3.5.2. Conturi utilizate 39
3.5.3. Operații privind imobilizările necorporale 43
3.6. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 49
3.6.1. Noțiuni generale 49
3.6.2. Conturi utilizate 50
3.6.3. Amortizarea imobilizărilor corporale 54
3.6.4. Operații privind imobilizările corporale 62
3.7. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE 97
3.7.1. Noțiuni generale 97
3.7.2. Conturi utilizate 98
3.7.3. Operații privind imobilizările financiare 101

CAPITOLUL 4 CONTABILITATEA ACTIVELOR CIRCULANTE 106

4.1. CONTABILITATEA STOCURILOR 107
4.1.1. CARACTERIZAREA GENERALĂ A STOCURILOR 107
4.1.2. EVALUAREA STOCURILOR 109
4.1.2.1. Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu 109
4.1.2.2. Evaluarea stocurilor la inventariere și la închiderea exercițiului financiar 109
4.1.2.3. Evaluarea stocurilor la ieșirea din patrimoniu 110
4.1.2.4. Alte metode de evaluare a stocurilor 113
4.1.3. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA OPERATIVĂ A STOCURILOR 114
4.1.4. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ANALITICE A STOCURILOR 115
4.1.5. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE A STOCURILOR 117
4.1.6. CONTABILITATEA MATERIILOR PRIME ȘI MATERIALELOR 118
4.1.6.1. Noțiuni generale 118
4.1.6.2. Conturi utilizate 118
4.1.6.3. Operații privind materiile prime și materialele 121
4.1.7. CONTABILITATEA PRODUSELOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE 130
4.1.7.1. Noțiuni generale 130
4.1.7.2. Conturi utilizate 131
4.1.7.3. Operații privind produsele și producția în curs de execuție 134
4.1.8. CONTABILITATEA STOCURILOR AFLATE LA TERȚI 143
4.1.8.1. Noțiuni generale 143
4.1.8.2. Conturi utilizate 143
4.1.8.3. Operații privind stocurile aflate la terți 144
4.1.9. CONTABILITATEA ANIMALELOR 147
4.1.9.1. Noțiuni generale 147
4.1.9.2. Conturi utilizate 147
4.1.9.3. Operații privind animalele 148
4.1.10. CONTABILITATEA MĂRFURILOR 152

Scanned with OKEN Scanner

4.1.10.1. Noțiuni generale 152
4.1.10.2. Evaluarea mărfurilor la entitățile comerciale cu amănuntul 152
4.1.10.3. Evaluarea mărfurilor la entitățile cu ridicata 156
4.1.10.4. Conturi utilizate 156
4.1.10.5. Operații privind mărfurile 158

4.1.11. CONTABILITATEA AMBALAJELOR 174
4.1.11.1. Noțiuni generale 174
4.1.11.2. Conturi utilizate 175
4.1.11.3. Operații privind ambalajele 177

4.2. CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR FINANCIARE PE TERMEN SCURT . 181
4.2.1. Noțiuni generale 181
4.2.2. Conturi utilizate 182
4.2.3. Operații privind investițiile pe termen scurt 185

4.3. CONTABILITATEA DISPONIBILITĂȚILOR AFLATE ÎN BĂNCI ȘI CASIERIE 188
4.3.1. CARACTERIZAREA GENERALĂ A TREZORERIEI 188
4.3.2. DOCUMENTE DE EVIDENȚĂ A MIJLOACELOR BĂNEȘTI 189
4.3.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII TREZORERIEI 189
4.3.4. CONTABILITATEA VALORILOR DE ÎNCASAT 190
4.3.4.1. Noțiuni generale 190
4.3.4.2. Conturi utilizate 190
4.3.4.3. Operații privind efectele de încasat 191

4.3.5. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR EFECTUATE PRIN CONTURILE BANCARE 193
4.3.5.1. Noțiuni generale 193
4.3.5.2. Conturi utilizate 193
4.3.5.3. Operații privind conturile curente la bănci 197

4.3.6. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN NUMERAR 200
4.3.6.1. Noțiuni generale 200
4.3.6.2. Conturi utilizate 200
4.3.6.3. Operații privind decontările în numerar 202

4.3.7. CONTABILITATEA ALTOR VALORI DE TREZORERIE 203
4.3.7.1. Conturi utilizate 203
4.3.7.2. Operații privind alte valori asimilate numerarului 203

4.3.8. CONTABILITATEA ACREDITIVELOR 206
4.3.8.1. Noțiuni generale 206
4.3.8.2. Conturi utilizate 206
4.3.8.3. Operații privind acreditivele 207

4.3.9. CONTABILITATEA AVANSURILOR DE TREZORERIE 208
4.3.9.1. Noțiuni generale 208
4.3.9.2. Conturi utilizate 208
4.3.9.3. Operații privind avansurile de trezorerie 209

4.3.10. CONTABILITATEA VIRAMENTELOR INTERNE 211
4.3.10.1. Noțiuni generale 211
4.3.10.2. Conturi utilizate 211
4.3.10.3. Operații privind viramentele interne 212

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5 CONTABILITATEA TERȚILOR 213

5.1. STRUCTURA GENERALĂ A CREANȚELOR ȘI DATORIILOR 213
5.2. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA DECONTĂRILOR CU TERȚII . . 214
5.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII PRIVIND DECONTĂRILE CU TERȚII 215
5.4. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU FURNIZORII ȘI CLIENȚII . . 216
5.4.1. Noțiuni generale privind datoriile și creanțele comerciale 216
5.4.2. Reduceri de prețuri acordate de către furnizori clienților 217
5.4.3. Conturi utilizate 218
5.4.4. Operații privind datoriile și creanțele comerciale 225
5.5. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL ȘI CU BUGETELE DE ASIGURĂRI ȘI PROTECȚIE SOCIALĂ 233
5.5.1. Structura datoriilor și creanțelor privind personalul și bugetele de asigurări și protecție sociale 233
5.5.2. Determinarea salariului impozabil și a impozitului pe venitul din salarii 240
5.5.3. Documente privind evidența salariilor 243
5.5.4. Conturi utilizate 244
5.5.5. Operații privind decontările cu personalul și cu bugetele de asigurări sociale și protecție socială 252
5.6. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL STATULUI 263
5.6.1. STRUCTURA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR FISCALE 263
5.6.2. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT 263
5.6.2.1. Entitățile plătitoare de impozit pe profit 263
5.6.2.2. Entitățile scutite de plata impozitului pe profit 264
5.6.2.3. Stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit 264
5.6.2.4. Cotele de impozitare a profitului 267
5.6.2.5. Calcularea impozitului pe profit 267
5.6.2.6. Conturi utilizate 269
5.6.2.7. Operații privind impozitul pe profit 270
5.6.3. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENITURILE MICROÎNTREPRINDERILOR 273
5.6.3.1. Calcularea impozitului pe venit 273
5.6.3.2. Operații privind impozitul pe venitul microîntreprinderilor 274
5.6.4. CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ 275
5.6.4.1. Noțiune 275
5.6.4.2. Regimuri de impozitare 275
5.6.4.3. Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată 277
5.6.4.4. Calcularea taxei pe valoarea adăugată 278
5.6.4.5. Regimul deducerilor 279
5.6.4.6. Perioada fiscală 280
5.6.4.7. Documente utilizate 281
5.6.4.8. Conturi utilizate 282
5.6.4.9. Operații privind taxa pe valoarea adăugată 285
5.6.5. CONTABILITATEA DATORIILOR DIN ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE 294
5.6.5.1. Noțiuni generale 294
5.6.5.2. Conturi utilizate 296
5.6.5.3. Operații privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 298

Scanned with OKEN Scanner

5.7. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL GRUPULUI ȘI CU ASOCIAȚII 299
5.7.1. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL GRUPULUI 299
5.7.1.1. Noțiuni generale 299
5.7.1.2. Conturi utilizate 299
5.7.1.3. Operații privind decontările în cadrul grupului 301
5.7.2. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PRIVIND INTERESELE DE PARTICIPARE 302
5.7.2.1. Noțiuni generale 302
5.7.2.2. Conturi utilizate 302
5.7.2.3. Operații privind decontările din interesele de participare 303
5.7.3. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU ASOCIAȚII 304
5.7.3.1. Noțiuni generale 304
5.7.3.2. Conturi utilizate 304
5.7.3.3. Operații privind decontările cu asociații 306
5.7.4. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR DIN OPERAȚII ÎN PARTICIPAȚIE . . . 308
5.7.4.1. Noțiuni generale 308
5.7.4.2. Conturi utilizate 309
5.7.4.3. Operații privind asocierile în participație 310
5.8. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU DEBITORII ȘI CREDITORII DIVERȘI 312
5.8.1. Noțiuni generale 312
5.8.2. COnturi utilizate 312
5.8.3. Operații privind debitorii și creditorii diverși 313
5.9. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE REGULARIZARE 314
5.9.1. Noțiuni generale 314
5.9.2. Conturi utilizate 315
5.9.3. Operații privind conturile de regularizare 317
5.10. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL ENTITĂȚII 319
5.10.1. Noțiuni generale 319
5.10.2. Conturi utilizate 319
5.10.3. Operații privind decontările în cadrul entității 321

CAPITOLUL 6 CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILORILOR ȘI DATORIILOR ASIMILATE 323

6.1. CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR DIN EMISIUNI DE OBLIGAȚIUNI 324
6.1.1. Noțiuni generale 324
6.1.2. Conturi utilizate 325
6.1.3. Operații privind împrumuturile din emisiuni de obligațiuni 327
6.2. CONTABILITATEA CREDITELOR BANCARE PE TERMEN LUNG ȘI MEDIU 329
6.2.1. Noțiuni generale 329
6.2.2. Conturi utilizate 329
6.2.3. Operații privind creditele bancare pe termen mediu și lung 331

Scanned with OKEN Scanner

6.3. CONTABILITATEA CREDITELOR BANCARE PE TERMEN SCURT . . . 334
6.3.1. Conturi utilizate . . . 334
6.3.2. Operații privind creditele bancare pe termen scurt . . . 335

6.4. CONTABILITATEA DATORIILOR CARE PRIVESC IMOBILIZĂRILE FINANCIARE . . . 337
6.4.1. Noțiuni generale . . . 337
6.4.2. Conturi utilizate . . . 337
6.4.3. Operații privind datoriile legate de participații . . . 338

6.5. CONTABILITATEA ALTOR ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE . . 339
6.5.1. Conturi utilizate . . . 339
6.5.2. Operații privind alte împrumuturi și datorii asimilate . . . 340

CAPITOLUL 7 CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR, PROVIZIOANELOR ȘI SUBVENȚIILOR 342

7.1. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR DE VALOARE . . . 343
7.1.1. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR IMOBILIZATE . . . 343
7.1.1.1. Noțiuni generale . . . 343
7.1.1.2. Conturi utilizate . . . 343
7.1.1.3. Operații privind ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor imobilizate . . . 345
7.1.2. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR . . . 349
7.1.2.1. Noțiuni generale . . . 349
7.1.2.2. Conturi utilizate . . . 349
7.1.2.3. Operații privind ajustările pentru deprecierea stocurilor . . . 350
7.1.3. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR . . . 353
7.1.3.1. Noțiuni generale . . . 353
7.1.3.2. Conturi utilizate . . . 353
7.1.3.3. Operații privind ajustările pentru deprecierea creanțelor . . . 354
7.1.4. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE . . . 357
7.1.4.1. Noțiuni generale . . . 357
7.1.4.2. Conturi utilizate . . . 358
7.1.4.3. Operații privind ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie . . . 358

7.2. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR . . . 360
7.2.1. Noțiuni generale . . . 360
7.2.2. Conturi utilizate . . . 361
7.2.3. Operații privind provizioanele . . . 362

7.3. CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR . . . 364
7.3.1. Noțiuni generale . . . 364
7.3.2. Conturi utilizate . . . 364
7.3.3. Operații privind subvențiile . . . 367

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8 CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII 371

8.1. STRUCTURA CAPITALURILOR PROPRII 371
8.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII CAPITALURILOR PROPRII 372
8.3. CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL 373
8.3.1. Noțiuni generale 373
8.3.2. Documente privind evidența capitalului social 373
8.3.3. Evaluarea capitalului social 374
8.3.4. Constituirea capitalului social 375
8.3.5. Majorarea capitalului social 376
8.3.6. Reducerea capitalului social 377
8.3.7. Conturi utilizate 378
8.3.8. Operații privind capitalul social 379
8.4. CONTABILITATEA PRIMELOR DE CAPITAL 383
8.4.1. Noțiuni generale 383
8.4.2. Conturi utilizate 384
8.4.3. Operații privind primele de capital 384
8.5. CONTABILITATEA REZERVELOR DIN REEVALUARE 388
8.5.1. Noțiuni generale 388
8.5.2. Conturi utilizate 389
8.5.3. Operații privind rezervele din reevaluare 389
8.6. CONTABILITATEA REZERVELOR 393
8.6.1. Noțiuni generale 393
8.6.2. Conturi utilizate 394
8.6.3. Operații privind rezervele 396
8.7. CONTABILITATEA ACȚIUNILOR PROPRII 399
8.7.1. NOȚIUNI GENERALE 399
8.7.2. CONTURI UTILIZATE 399
8.7.3. OPERAȚII PRIVIND ACȚIUNILE PROPRII 400
8.8. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI FINANCIAR 401
8.8.1. Noțiuni generale 401
8.8.2. Conturi utilizate 402
8.8.3. Operații privind rezultatul exercițiului financiar 403
8.9. CONTABILITATEA REZULTATULUI REPORTAT 405
8.9.1. Noțiuni generale 405
8.9.2. Conturi utilizate 405
8.9.3. Operații privind rezultatul reportat 407

CAPITOLUL 9 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR 409

9.1. STRUCTURA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ 409
9.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR . 410
9.3. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR 411

Scanned with OKEN Scanner

9.3.1. Noțiuni generale 411
9.3.2. Conturi utilizate 412
9.3.3. Operații privind cheltuielile 422

9.4. CONTABILITATEA VENITURILOR 424
9.4.1. Noțiuni generale 424
9.4.2. Conturi utilizate 425
9.4.3. Operații privind veniturile 435

CAPITOLUL 10 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR ÎN AFARA BILANȚULUI 437

10.1. CONTABILITATEA ANGAJAMENTELOR ȘI ALTOR ELEMENTE EXTRABILANȚIERE 437
10.2. CONTURI UTILIZATE 438
10.3. Operații privind conturile speciale 443

CAPITOLUL 11 SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE 449

11.1. IMPORTANȚA, ROLUL ȘI FUNCȚIILE SITUAȚIILOR FINANCIARE . . 449
11.2. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE 450
11.2.1. Bilanțul 451
11.2.2. Contul de profit și pierdere 459
11.2.3. Situația modificărilor capitalului propriu 462
11.2.4. Situația fluxurilor de trezorerie 463
11.2.5. Note explicative la situațiile financiare anuale 464
11.2.6. Raportul administratorilor 472
11.2.7. Auditarea sau verificarea situațiilor financiare anuale 475
11.2.8. Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale 476

11.3. LUCRĂRILE PREGĂTITOARE PENTRU ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE 477
11.3.1. Verificarea înregistrării corecte în conturi a tuturor operațiilor 477
11.3.2. Verificarea concordanței dintre contabilitate și evidența operativă, dintre contabilitatea sintetică și cea analitică 477
11.3.3. Întocmirea balanței de verificare provizorii, înainte de inventariere 478
11.3.4. Inventarierea patrimoniului 479
11.3.5. Efectuarea operațiunilor de delimitare în timp a cheltuielilor și veniturilor . . 486
11.3.6. Determinarea rezultatului exercițiului financiar și repartizarea acestuia . . . 488
11.3.7. Stabilirea rulajelor lunare în registrul-jurnal și în cartea mare 491
11.3.8. Întocmirea balanței de verificare definitive 492

INDEXUL CONTURILOR 493

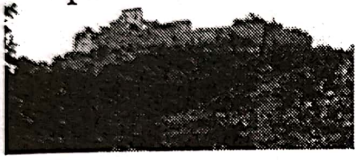
Bibliografie selectivă 502

Scanned with OKEN Scanner

Editura **Intelcredo SA**

Vă prezintă

Deva - oraș cultural european, medieval prin cetate, modern prin accesibilitate, pe care merită să-l vizitați în drumul fiecăruia spre Viena, Bruxell sau Paris.



Deva, reprezintă, într-o esență de conviețuire firească, o pată de istorie, o intersecție de comunicații și un model de integrare a lucrurilor și a oamenilor, înspre și dinspre *Europa.*

Vă propune

Contabilitatea - talon de integrare europeană a tinerilor economiști români, permis de liberă ciculație a oricărui profesionist.

Prin studiile și lucrările de specialitate, elaborate într-o viitoare colaborare cu autori români și străini, cu alte centre universitare, deschidem o nouă fereastră de comunicare - pentru cunoașterea, înțelegerea și aprofundarea fluxurilor reale din viața entităților europene și multinaționale.

Vă promite

Calitate, consecvență și profesionalitate în tot ceea ce vă oferă editat, tipărit și distribuit, ca produs cu marca Intelcredo.

Prin conținut, grafică și tipar, suntem în prezent europeni și

Întotdeauna, *originalul !*

Scanned with OKEN Scanner

Reglementările contabile prevăzute de OMFP nr. 1752/2005 se aplică de entitățile românești nominalizate în actul normativ sus menționat de la 1 ianuarie 2006.

La întocmirea lucrării s-au avut în vedere și prevederile Codului Fiscal al României, actualizate.

Autorii

ISBN 973-8197-19-8

Scanned with OKEN Scanner